



Urteil vom 15. Mai 2024

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Keita Mutombo,
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

Verein A._____,
vertreten durch
Patrick Loosli, LL.M., und
Pierre Scheuner, Fürsprecher,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (Steuerperioden 2017-2018); unternehmerischer und
nicht-unternehmerischer Bereich.

Sachverhalt:**A.**

A.a Die A._____ ist ein Verein nach Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) mit Sitz in (...). Mitglieder der A._____ sind die Mitglieder der Sektionen, der Bezirks- und Stadtparteien sowie der Kantonalparteien. Die A._____ finanziert sich durch Mitgliederbeiträge, Spenden und Zuwendungen, Ertrag aus dem Verkauf von eigenen Produkten und Dienstleistungen, Beitrag der Fraktion sowie Sonderbeiträge von (...) Amtsträgern/-innen (vgl. [...] Statuten der [...]).

A.b Mit Schreiben vom 17. Dezember 2012 wandte sich die A._____ an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) mit dem Antrag, sie sei aufgrund der damals gültigen 25/75%-Praxis nicht als subjektiv steuerpflichtig zu beurteilen. Die ESTV hiess diesen Antrag mit Schreiben vom 10. Januar 2013 gut.

A.c Nachdem die ESTV am 20. Dezember 2016 eine neue Verwaltungspraxis in Bezug auf die unternehmerische Tätigkeit publizierte, gelangte die A._____ mit Schreiben vom 24. April 2017 an die ESTV, um ihre subjektive Steuerpflicht vor diesem Hintergrund abzuklären. Dabei stellte die A._____ den Antrag, sie sei mangels Erreichens der für die subjektive Steuerpflicht massgebenden Umsatzgrenze von der Mehrwertsteuerpflicht zu befreien.

A.d Mit Schreiben vom 1. September 2017 führte die ESTV aus, es gebe bei der A._____ keinen nicht-unternehmerischen Bereich und deshalb sei die subjektive Steuerpflicht erfüllt. Die A._____ habe sich mit Wirkung ab 1. Januar 2017 in das Mehrwertsteuerregister einzutragen.

Daraufhin verlangte die A._____ mit Schreiben vom 11. April 2018 eine erneute Beurteilung ihrer subjektiven Steuerpflicht. Dabei führte sie aus, bei ihr liege ein nicht-unternehmerischer Bereich vor, die Umsatzgrenze werde nicht erreicht und demnach sei sie nicht obligatorisch steuerpflichtig.

A.e Die ESTV stellte mit Schreiben vom 8. August 2018 fest, dass bei der A._____ sowohl ein unternehmerischer als auch ein nicht-unternehmerischer Bereich vorliege. Die Umsatzgrenze sei mit den steuerbaren Umsätzen aus dem unternehmerischen Bereich erreicht, weshalb die A._____ angehalten werde, sich per 1. Januar 2017 ins Mehrwertsteuerregister einzutragen.

A.f Die A. _____ (nachfolgend: Steuerpflichtige) liess sich per 1. Januar 2017 ins Mehrwertsteuerregister eintragen und rechnet seither mit der effektiven Methode und nach vereinbarter Art ab.

A.g Die Steuerpflichtige teilte mit Schreiben vom 7. März 2019 mit, dass aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts betreffend Einheit des Unternehmens bei ihr lediglich ein unternehmerischer Bereich vorliege und die Abrechnungen dementsprechend erstellt und eingereicht worden seien.

A.h Mit Schreiben vom 25. Oktober 2019 kündigte die ESTV der Steuerpflichtigen die Durchführung einer Mehrwertsteuerkontrolle für die Steuerperioden 2017 bis 2018 (Zeit vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2018) an.

Die ESTV führte am 9. Dezember 2019 am Domizil der Steuerpflichtigen die Kontrolle durch. In der Folge erliess die ESTV am 23. Juni 2020 die Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (...), mit welcher sie zum einen aufgrund des Vorliegens eines nicht-unternehmerischen Bereichs für die Steuerperioden 2017 bis 2018 Vorsteuerkorrekturen vornahm. Zum anderen berichtigte die ESTV die Umsatzsteuer zu Gunsten der Steuerpflichtigen und gewährte eine Einlageentsteuerung per 1. Januar 2017. Gesamthaft forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 323'713.-- nach.

Mit Schreiben vom 20. August 2020 bestritt die Steuerpflichtige die Steuerbelastung der EM vom 23. Juni 2020 vollumfänglich und verlangte den Erlass einer anfechtbaren Verfügung.

B.

B.a Mit Verfügung vom 17. Juni 2022 bestätigte die ESTV das Ergebnis der Kontrolle und setzte die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2017 bis 2018 auf Fr. 323'713.-- (zzgl. Verzugszins von 4 % ab dem 15. April 2018 [mittlerer Verfall]) fest.

B.b Am 18. August 2022 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen diese Verfügung.

B.c Mit Einspracheentscheid vom 30. August 2023 wies die ESTV die Einsprache vom 18. August 2022 ab und setzte die Mehrwertsteuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2017 bis 2018 auf Fr. 323'713.-- (zzgl. Verzugszins von 4 % ab dem 15. April 2018 [mittlerer Verfall]) fest.

C.

C.a Am 2. Oktober 2023 liess die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 30. August 2023 erheben. Die Beschwerdeführerin beantragt (unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz): die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 30. August 2023 (Ziff. 1 des Hauptbegehrens); die Feststellung, dass sie (die Beschwerdeführerin) ein einheitliches Unternehmen ohne nicht-unternehmerischen Bereich sei (Ziff. 2 des Hauptbegehrens) sowie die Festsetzung der Steuerforderung für die Steuerperiode 2017 auf minus Fr. 186'457.-- (d.h. zugunsten der Beschwerdeführerin) und für die Steuerperiode 2018 auf minus Fr. 134'789.-- (d.h. zugunsten der Beschwerdeführerin) (Ziff. 3 des Hauptbegehrens). Eventualiter sei der Einspracheentscheid der ESTV aufzuheben (Ziff. 1 des Eventualbegehrens) und festzustellen, dass sie (die Beschwerdeführerin) nicht unternehmerisch tätig und deshalb nicht subjektiv mehrwertsteuerpflichtig sei (Ziff. 2 des Eventualbegehrens).

C.b In ihrer Vernehmlassung vom 16. November 2023 hält die Vorinstanz an ihrer Auffassung fest und beantragt die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird – dies soweit für den Entscheid wesentlich ist – in den 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), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Die Beschwerde richtet sich gegen einen Einspracheentscheid der Vorinstanz und somit eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich und funktional zuständig.

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

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

1.4

1.4.1 Gemäss Art. 25 Abs. 1 VwVG kann die in der Sache zuständige Behörde über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlich-rechtlicher Rechte oder Pflichten auf Begehren oder von Amtes wegen eine Feststellungsverfügung treffen. Einem derartigen Begehren ist nur zu entsprechen, wenn die Beschwerdeführenden hierfür ein schutzwürdiges Interesse nachweisen (Art. 25 Abs. 2 VwVG). Dabei gilt es zu beachten, dass der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber Leistungs- oder Gestaltungsverfügungen ist (statt vieler: BGE 144 V 138 E. 4.2, 137 II 199 E. 6.5; BVGE 2010/12 E. 2.3).

1.4.2 Vorliegend beantragt die Beschwerdeführerin unter anderem, der Einspracheentscheid der Vorinstanz sei aufzuheben; es sei festzustellen, dass sie (die Beschwerdeführerin) ein einheitliches Unternehmen ohne nicht-unternehmerischen Bereich sei und eventualiter sei festzustellen, dass sie (die Beschwerdeführerin) nicht unternehmerisch tätig und deshalb nicht subjektiv mehrwertsteuerpflichtig sei (Sachverhalt Bst. C.a). Die Feststellungsbegehren sind dabei inhaltlich bereits vom negativen

Leistungsbegehren, nämlich dem Antrag auf Aufhebung des Einspracheentscheids vom 30. August 2023, bzw. von Ziff. 3 des Hauptbegehrens umfasst und es kommt ihnen insofern keine eigenständige Bedeutung zu. Mangels eines Feststellungsinteresses ist auf die Feststellungsbegehren nicht einzutreten.

1.5 Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach – unter Vorbehalt der Einschränkung in Erwägung 1.4 – einzutreten.

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

1.7 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, das heisst jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.54 m.H. auf BGE 119 V 347 E. 1a; MOOR/POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, Ziff. 2.2.6.5).

2.

2.1

2.1.1 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 BVer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 1.2.1).

2.1.2 Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2017 bis 2018. In materieller Hinsicht findet daher für die Steuerperiode 2017 das

am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung (AS 2009 5203) 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 (Änderung vom 30. September 2016; AS 2017 3575) 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.

2.2

2.2.1 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 dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG).

2.2.2 Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen. Einerseits muss die Mehrwertsteuer deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuerekumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, das heisst es wird sichergestellt, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 124 II 193 E. 8a m.w.H.; Urteile des BVGer A-1763/2020 vom 22. September 2021 E. 5.5.1.2, A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.2.2; vgl. FELIX GEIGER, in:

Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 1 MWSTG N. 29; NIKLAUS HONAUER et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 4. Aufl. 2024, Rz. 141 ff.).

2.3

2.3.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer; Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

2.3.2 Steuerobjekt der Inlandsteuer bildet ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis. Ein Leistungsverhältnis ist charakterisiert durch folgende Tatbestandsmerkmale, die kumulativ erfüllt sein müssen: Es muss eine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts (Art. 3 Bst. c MWSTG) erbracht und dafür ein Entgelt im Sinne des Mehrwertsteuerrechts (Art. 3 Bst. f MWSTG) erzielt werden, wobei ein derartiger Leistungsaustausch voraussetzt, dass zwischen der (Haupt-)Leistung und der Gegenleistung (Entgelt) ein Konnex im Sinne einer inneren wirtschaftlichen Verknüpfung besteht (vgl. BGE 141 II 199 E. 5.2 m.w.H.).

Fehlt eine dieser Voraussetzungen, besteht in Bezug auf die Inlandsteuer kein Steuerobjekt und der Vorgang steht ausserhalb des Geltungsbereichs der (schweizerischen) Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 141 II 182 E. 3.3 und 132 II 353 E 4.3; BVGE 2010/6 E. 3.1; Urteil des BVGer A-2587/2020 vom 10. August 2021 E. 2.2.2).

2.3.2.1 Als Leistung gilt gemäss Art. 3 Bst. c MWSTG die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts.

Das Vorliegen einer Leistung ist grundsätzlich aus der Sicht des Leistungserbringers zu beurteilen (Urteil des BVGer A-7028/2018 vom 18. September 2020 E. 2.2.1 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021]). Bestand und Umfang einer Leistung werden in erster Linie aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt (vgl. Urteil des BVGer A-5638/2022 vom 29. August 2023 E. 2.3.3). Der Begriff des verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes ist weit zu verstehen und umfasst alles, was in irgendeiner Form einer Bedürfnis- oder Nachfragebefriedigung dient (Urteile des BVGer A-3395/2023 vom 20. Dezember

2023 E. 2.2.3, A-2587/2020 vom 10. August 2021 E. 2.2.4 m.w.H.; HONAUER et al., a.a.O., Rz. 685).

2.3.2.2 Gemäss der Legaldefinition in Art. 3 Bst. f MWSTG gilt als Entgelt ein Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet. Die Beurteilung erfolgt aus der Sicht des Leistungsempfängers (HONAUER et al., a.a.O., Rz. 699). Nicht von Bedeutung ist, ob die Aufwendung des Vermögenswerts mit der erbrachten Leistung wertmässig übereinstimmt bzw. in einem Missverhältnis steht (HONAUER et al., a.a.O., Rz. 703).

2.3.2.3 Damit eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. Leistungsverhältnis). Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant (statt vieler: BGE 141 II 182 E. 3.3 m.w.H.; Urteile des BVGer A-4410/2021 vom 27. März 2023 E. 2.2.2, A-5088/2020 vom 21. November 2022 E. 2.3). Für ein Austauschverhältnis ist erforderlich, dass ein hinreichender Konnex (BGE 140 II 80 E. 2.1) bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt besteht, sodass das eine das andere Element auslöst (statt vieler: BGE 138 II 239 E. 3.2 m.w.H.). Mit anderen Worten muss die erbrachte oder zu erwartende Leistung ursächlich für das Entgelt sein (HONAUER et al., a.a.O., Rz. 721). Nach Rechtsprechung und Doktrin ist zur Beurteilung der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt die Sicht des Leistungsempfängers einzunehmen (Urteil des BGer 2C_585/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.2 m.w.H.; Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.2).

Auch das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (vgl. Art. 26 Satz 1 MWSTV i.V.m. Art. 24 Abs. 2 MWSTG), sofern es sich nicht um reine Innenleistungen handelt (Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.1, A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.3.2).

2.3.3 Damit es sich nicht um «reine Innenleistungen» handelt, muss die Einräumung einer Leistung an eine Drittperson nach Art. 3 Bst. c MWSTG vorliegen. Damit soll zum Ausdruck kommen, dass der wirtschaftliche Wert vom «Leistungserbringer an den Leistungsempfänger» zugeführt wird. Ein Leistungsgegenstand wird einer Drittperson zugeführt und verlässt die betriebliche Sphäre. So ist ein Leistungsaustausch zwischen einer

juristischen Person und eng verbundenen Personen im Grundsatz nicht anders zu behandeln als ein Leistungsaustausch zwischen einer juristischen Person und einem unabhängigen Dritten (Urteil des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1 m.w.H.; Urteil des BVGer A-2978/2022 vom 31. Januar 2024 E. 3.6.3; vgl. FELIX GEIGER, MWSTG Kommentar, Art. 3 MWSTG N. 19).

2.4

2.4.1 Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG 2009 von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Von der Steuerpflicht ist – unter anderem – befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG 2009) oder auch wer als nicht gewinnstrebig, ehrenamtlich geführter Sport- und Kulturverein oder als gemeinnützige Institution im Inland weniger als Fr. 150'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG 2009). Auf die Befreiung von der Steuerpflicht nach den Art. 10 Abs. 2 bzw. Art. 12 Abs. 3 MWSTG 2009 kann verzichtet werden (Art. 11 MWSTG).

Gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2016 ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und entweder (Bst. a) mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt oder (Bst. b) Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat. Ein Unternehmen betreibt gemäss Art. 10 Abs. 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 Mitteln, die nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG nicht als Entgelt gelten (Bst. a) und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Bst. b). Von der Steuerpflicht ist gemäss Art. 10 Abs. 2 MWSTG 2016 unter anderem befreit, wer innerhalb eines Jahres im In- und Ausland weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus Leistungen erzielt, die nicht nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind (Bst. a) oder wer als nicht gewinnstrebig, ehrenamtlich geführter Sport- oder Kulturverein oder als gemeinnützige Institution innerhalb eines Jahres im In- und Ausland weniger als Fr. 150'000.-- Umsatz aus Leistungen erzielt, die nicht nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind (Bst. c). Auf die

Befreiung von der Steuerpflicht nach den Art. 10 Abs. 2 bzw. Art. 12 Abs. 3 MWSTG 2016 kann verzichtet werden (Art. 11 MWSTG).

Die Befreiung von der Steuerpflicht greift «ex lege», sobald das nach Art. 10 Abs. 1^{bis} MWSTG 2016 bzw. Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 erforderliche Unternehmen betrieben wird. Mit Betreiben des Unternehmens wird der Unternehmensträger zum Steuersubjekt des MWSTG. Sobald die Befreiungstatbestände – wie die oben beschriebenen Umsatzlimiten – nicht oder nicht mehr erfüllt sind, tritt die obligatorische Steuerpflicht ein, das heisst, das Unternehmen muss sich mehrwertsteuerlich registrieren lassen (vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N. 103).

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 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 (Urteile des BVGer A-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.4, A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.4.2).

2.4.2 Die subjektive Mehrwertsteuerpflicht knüpft bei demjenigen an, der ein Unternehmen betreibt («wer» ein Unternehmen betreibt [Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 und 2016]; auch «Unternehmensträger» genannt). Steuerpflichtig wird somit nicht das Unternehmen, sondern der Unternehmensträger (Urteil des BVGer A-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.5; HONAUER et al., a.a.O., Rz. 470 ff.).

Für die Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht eines Unternehmensträgers sind materiell-qualitative Elemente ([i] berufliche oder gewerbliche Tätigkeit, [ii] Ausrichtung auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen, [iii] Selbständigkeit, [iv] Auftritt nach aussen unter eigenem Namen) entscheidend. Ausschlaggebend ist einzig der Betrieb eines Unternehmens. Wer ein solches betreibt, ist steuerpflichtig (vgl. NIKLAUS HONAUER, Die subjektive Steuerpflicht – Massgebliche Verbesserungen und mehr Rechtssicherheit, in: Der Schweizer Treuhänder, 2010, S. 252 f.). Umgekehrt bedeutet diese Konzeption aber auch, dass Umsätze von nicht unternehmerisch tätigen Personen nicht von der Inlandsteuer erfasst werden, selbst dann, wenn sie zu einem Verbrauch führen (Urteile des BVGer A-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.6, A-4946/2022 vom

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

2.4.2.1 «Beruflich» oder «gewerblich» im Sinne des Mehrwertsteuerrechts (Art. 10 Abs. 1bis 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 (Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.6.1 m.w.H.; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 N. 20).

2.4.2.2 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). Wenn ein Unternehmensträger eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt, hat das Kriterium der Einnahmenerzielungsabsicht regelmässig keine eigene Bedeutung; die Einnahmenerzielungsabsicht wohnt dem Typus der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit inne (vgl. SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N. 49). Eine Gewinnabsicht verlangt das Gesetz ausdrücklich nicht. Ebenso wenig muss die Einkommenserzielung die primäre Motivation der Tätigkeit sein. Entscheidend ist somit (nur) die Ausrichtung des Unternehmens auf die Erzielung von Einnahmen (vgl. HONAUER et al., a.a.O., Rz. 521). Es genügt dabei bereits eine (teilweise) Kostenerstattung (vgl. so schon PETER SPINNLER, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in: ASA 63 S. 394 ff., S. 399). So können auch ideelle, karitative und gemeinnützige Tätigkeiten zur nachhaltigen Einnahmeerzielung erfolgen, wobei ein gewisses wirtschaftliches Kalkül bzw. ein eigenwirtschaftliches Interesse vorhanden sein muss (SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N. 52; vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.6.2.1, A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.6.2.1).

2.4.2.3 Die Erzielung von Einnahmen muss zudem nachhaltig sein (Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG 2009; Art. 10 Abs. 1^{bis} Bst. a MWSTG 2016). Der Begriff umfasst ein zeitliches und ein qualitatives Element. Zeitlich wird

eine gewisse Dauerhaftigkeit verlangt, und quantitativ, dass die Tätigkeit ein bestimmtes Ausmass erreicht (BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 3 N. 26). Für das Vorliegen einer nachhaltigen Leistungserbringung können praxisgemäss folgende (quantitative und qualitative) Kriterien sprechen, wobei eine Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalles geboten ist: Ein mehrjähriges Engagement, planmässiges Vorgehen, eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit, die Ausführung von mehreren Umsätzen, die Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit, die Intensität des Tätigwerdens, die Beteiligung am Markt, der Unterhalt eines Geschäftsbetriebs und die Art und Weise des Auftretens gegenüber Behörden (BGE 138 II 251 E. 2.4.3; Urteile des BVGer A-4783/2015 vom 20. Februar 2017 E. 3.3.2, A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 6.3; HONAUER et al., a.a.O., Rz. 515; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N. 56 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.6.2.2).

2.4.3 Der bereits für das Warenumsatzsteuerrecht entwickelte Grundsatz der Einheit des Unternehmens gilt nach konstanter Rechtsprechung auch im Mehrwertsteuerrecht. Nach diesem Grundsatz bezieht sich die Steuerpflicht auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des Unternehmens, unabhängig davon, ob die Betriebe eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen, einander Rechnung stellen etc. Nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens sind die Umsätze des gesamten Unternehmens zusammenzurechnen; ausgenommen sind nur diejenigen Tätigkeiten, die dem nicht-unternehmerischen Bereich des Unternehmensträgers zugehören. Besteht ein Unternehmen aus zwei oder mehreren Einzelbetrieben, sind die Einnahmen (nach Höhe und Zusammensetzung) aus allen diesen Betrieben insgesamt zu berücksichtigen (vgl. zum Ganzen: BGE 142 II 488 E. 3.3.2; Urteile des BGer 2C_345/2020 vom 14. April 2021 E. 7.1, 2C_321/2015 vom 22. Dezember 2015 E. 4.3; Urteil des BVGer A-5784/2020 vom 31. Januar 2022 E. 6.2).

Unterschiedliche Bestätigungsfelder eines Unternehmensträgers werden dem Gesagten nach grundsätzlich zu einem Unternehmen im Mehrwertsteuerrecht zusammengeführt. Damit aber solche unterschiedlichen Unternehmensbereiche zu einem einheitlichen Unternehmen zusammengeführt werden können, muss für jeden Unternehmensteil separat geprüft werden, ob die Voraussetzungen unternehmerischer Betätigung in jedem Unternehmensteil vorliegen (SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N. 65; vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-4115/2021 vom 10. August 2022 E. 2.6).

2.5

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

2.5.2 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 überwälzt 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 überwälzt (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-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.7.2, A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.7.2, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.7.2).

2.5.3 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.). 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; vgl. auch Urteile des BVGer A-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.7.3, A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.7.3, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.7.3; vgl. DIEGO CLAVADETSCHER, Die Stellung des Unternehmens im neuen Mehrwertsteuerrecht, in: Der Schweizer Treuhänder 2010 [nachfolgend: Stellung des Unternehmens], S. 240 ff., S. 242).

2.5.4 Dass der Gesetzgeber auch gemeinnützige, nicht gewinnstrebige Vereine und Institutionen – soweit sie Umsätze erzielen – in die Steuerpflicht einbeziehen wollte, obwohl diese wohl oft nur in untergeordnetem Rahmen auf die Einnahmeerzielung ausgerichtet sind und nur teilweise unternehmerische Tätigkeiten ausüben, zeigt sich bereits an der eigens für diese Unternehmensträger aufgestellten Umsatzgrenze (Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG 2009 und MWSTG 2016). Die «weite Auslegung» des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht 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 widersprechen würde (Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.7.4). Allerdings hat der Gesetzgeber die Umsatzgrenze, ab der eine Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht nicht mehr möglich ist, bei diesen Organisationen höher angesetzt (Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG 2009 und MWSTG 2016; Urteile des BVGer A-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.7.4, A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.7.4).

2.6 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»).

2.6.1 Die Frage, in welchem Umfang der Vorsteuerabzug gewährt wird, darf nicht mit der vorab zu klärenden Frage nach der subjektiven Steuerpflicht vermischt werden (vgl. BEAT KÖNIG, Die unternehmerische Tätigkeit als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, 2016, S. 28 f.; vgl. HONAUER et al., a.a.O., Rz. 491). Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann der steuerpflichtige Unternehmensträger (erste Frage) Vorsteuern im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit (zweite Frage) abziehen (vgl. Urteile des BVGer A-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.8.1, A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.1, A-7175/2014 vom 12. August 2015 E. 2.6.2, A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 3).

2.6.2

2.6.2.1 Bei steuerpflichtigen Unternehmensträgern, die ausschliesslich unternehmerisch tätig sind, ist die subjektive Steuerpflicht umfassend. Sämtliche der Steuer unterliegenden Tätigkeiten sind von der subjektiven Steuerpflicht miterfasst (BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 3 N. 49). In solchen Fällen gelten alle Vorsteuern als im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen und können gemäss Art. 28 ff. MWSTG abgezogen werden (HONAUER et al., a.a.O., Rz. 1814 f.). Auch das Erzielen von Nicht-Entgelten wird im unternehmerischen Bereich als Bestandteil der unternehmerischen Tätigkeit beurteilt und schränkt das Recht auf Vorsteuerabzug der steuerpflichtigen Person – abgesehen von Ausnahmen (Art. 33 Abs. 2 MWSTG) – nicht ein (Art. 33 Abs. 1 MWSTG; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N. 89).

2.6.2.2 Die Rechtsprechung hat die in der Lehre kontrovers diskutierte Frage, ob auch juristische Personen neben einem unternehmerischen über einen nicht-unternehmerischen Bereich verfügen können, bejaht (Urteil des BGer 2C_781/2014 vom 19. April 2015 [in BGE 141 II 199 nicht publizierte] E. 6.2 mit Wiedergabe der Lehre; statt vieler: Urteil des BVGer A-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.8.2.2; KÖNIG, a.a.O., S. 28 f., 40 und 54 f.; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N. 86; BEATRICE BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 28 MWSTG N. 4 f.; vgl. CLAVADETSCHER, Stellung des Unternehmens, S. 242).

Eine Aufteilung in die beiden Bereiche bei sämtlichen Unternehmensträgern drängt sich schon aus dem Ziel der Besteuerung des nicht-unternehmerischen Endverbrauchs auf. 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 BVGer A-3696/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.3.2), handelt es sich in solchen Konstellationen um einen Endverbrauch in der Unternehmenssphäre. Auch wenn aufgrund des im MWSTG neu geregelten Vorsteuerabzugsrechts eine Übernahme der Grundsätze vom aMWSTG nicht uneingeschränkt möglich ist (vgl. Urteil des BGer 2C_781/2014 vom 19. April 2015 [in BGE 141 II 199 nicht publizierte] E. 6.2; vgl. ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 1632 f.), darf ein Endkonsum auf der Stufe des Unternehmens auch nach dem (neuen) MWSTG nicht ausgeschlossen werden, unabhängig der Rechtsform des Unternehmensträgers. Solche Aufwendungen im nicht-unternehmerischen Bereich können bei sämtlichen Unternehmensträgern vorliegen (Urteile des BVGer A-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.8.2.2, A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.2.2, A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.1, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.8.2.2; KÖNIG, a.a.O., S. 55 f.).

2.6.3 Ein Unternehmensträger kann also – neben seiner unternehmerischen Tätigkeit – auch in Bereichen tätig sein, welche, isoliert betrachtet, nicht «unternehmerisch» im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes sind. Die Bereiche müssen eine gewisse Eigenständigkeit aufweisen (Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.8.3). Nicht notwendig ist jedoch, dass die Bereiche tatsächlich getrennt sind. Die Trennbarkeit genügt (KÖNIG, a.a.O., S. 74 m.H. auf das Urteil des BGer 2C_781/2014 vom 19. April 2015 [in BGE 141 II 199 nicht publizierte] E. 6.2, wobei KÖNIG auf S. 82 m.H. auf BGE 142 II 488 E. 3.3.3 die Frage aufwirft, ob das BGer doch eine Trennung und nicht nur die Trennbarkeit als Voraussetzung sieht).

Von einer solchen Trennbarkeit ist auszugehen, wenn ein Tätigkeitsbereich des Unternehmensträgers besteht, welcher sachlich, räumlich und zeitlich bzw. aus wirtschaftlicher, tatsächlicher oder funktionaler Sicht

sinnvollerweise autonom existieren könnte und dieser Tätigkeitsbereich nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist und er auch nicht indirekt einer unternehmerischen bzw. einer auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichteten Tätigkeit dient (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. 3.3.3). 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). Im nicht-unternehmerischen Bereich besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug (Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.3; PASCAL MOLLARD, Histoire de la TVA suisse: Neutralité et apport du jüge fiscal, seconde partie, in: ExpertFocus 2020 S. 430 ff., S.431).

2.6.4 Bei Verwendung von vorsteuerbelasteten Aufwendungen «im Rahmen» einer unternehmerischen Tätigkeit besteht ein Anspruch auf Abzug der Vorsteuern. Der Wortlaut «im Rahmen» (Art. 28 Abs. 1 MWSTG) gibt vor, dass die Aufwendung in einem objektiven Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit zu stehen hat (vgl. BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 28 MWSTG N. 3). Entsprechend können für sämtliche Aufwendungen, welche im Rahmen dieser unternehmerischen Tätigkeiten erfolgt sind, gemäss Art. 28 ff. MWSTG die Vorsteuern abgezogen werden.

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

eines klar sowie eindeutig ausscheidbaren Nicht-Unternehmensbereiches schliessen (Urteile des BVGer A-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.8.6, A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.6, A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 2.8.6 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_651/2022 vom 5. Oktober 2023], A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.1; vgl. DIEGO CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 30 N. 18).

2.6.6 Zu fragen ist stattdessen danach, ob die Aktivitäten der steuerpflichtigen Person bzw. des Unternehmensträgers als solche in klar sowie eindeutig unterscheidbare Teile mit unternehmerischen und solche ohne unternehmerischen Charakter aufgetrennt werden können. Klar und eindeutig voneinander trennbare Unternehmens- und Nicht-Unternehmensbereiche sind vor diesem Hintergrund und mit Blick auf den Begriff des Unternehmens von Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 und Art. 10 Abs. 1^{bis} MWSTG 2016 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-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.8.7, A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.7, A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.1; vgl. CLAUDIO FISCHER, Kommentar MWSTG, Art. 10 N. 82).

2.6.7 Hat die ESTV eine Vorsteuerabzugskorrektur 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 Vorsteuerabzugskorrektur innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat (Urteile des BVGer A-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.8.8, A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.8, A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 2.8.8, A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 7).

2.7

2.7.1 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 (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; Urteile des BVGer A-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.9.1, BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.9.1; vgl. CLAVADETSCHER, Stellung des Unternehmens, S. 242; BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 7 N. 53).

2.7.2 Dies ergibt sich auch mit Blick auf das Ziel der seit 2010 geltenden Mehrwertsteuergesetzgebung, nämlich der Entlastung der Unternehmen von der *taxe occulte*. Alles, was mit dem Unternehmen in Zusammenhang steht, sollte (mit wenigen Ausnahmen) von der Tragung der Mehrwertsteuer entlastet werden, nicht aber auch nicht-unternehmerische Tätigkeiten. Der Endverbrauch soll weiterhin besteuert werden. Im nicht-unternehmerischen Bereich dürfen keine Vorsteuern abgezogen werden. Das zeigt sich auch darin, dass gar keine Vorsteuern abgezogen werden könnten, wenn nur ein nicht-unternehmerischer und nicht noch ein unternehmerischer Bereich vorliegen würde. Dann gilt die Organisation in jedem Fall als Endverbraucherin und kann keine Vorsteuern geltend machen. Ein relativ gesehen kleiner unternehmerischer Bereich darf nun nicht dazu führen, dass (nahezu) sämtliche Vorsteuern, also auch solche, die mit dem wesentlich grösseren nicht-unternehmerischen Bereich zusammenhängen, abgezogen werden dürften, würde dies doch zu einer Ungleichbehandlung mit jenen Gesellschaften mit ideellem Zweck führen, die gar kein Unternehmen führen, und somit der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuergesetzgebung 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.).

Die ESTV hat diese Rechtsprechung in ihrer Verwaltungspraxis wie folgt umgesetzt: «Wer ideelle Zwecke verfolgt und dazu ein Unternehmen betreibt, kann neben dem unternehmerischen auch einen nicht-unternehmerischen Bereich haben. Ein nicht-unternehmerischer Bereich liegt vor, wenn nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeiten nach aussen ausgeübt werden. Dies kann vor allem bei Hilfsorganisationen, sozialtätigen und karitativen Einrichtungen der Fall sein» (MWST-Info 09 Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrektur, Ziff. 1.4.2.4; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.9.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_612/2022 vom 18. August 2023]).

2.7.3 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.

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 ausgenommene Leistungen beziehungsweise nicht im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit verwendet werden (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.9.3, A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.9.3, A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 2.9 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_651/2022 vom 5. Oktober 2023], A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.9.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_612/2022 vom 18. August 2023]).

3.

Im vorliegenden Fall handelt es sich bei der Beschwerdeführerin um eine politische Partei in der Rechtsform des Vereins mit dem Zweck, sich für die Ziele (...) einzusetzen. Sie finanziert sich aus Mitgliederbeiträgen und Spenden sowie Erlösen aus dem Verkauf von eigenen Produkten und Dienstleistungen (vgl. Sachverhalt Bst. A.a). Ihre primäre Tätigkeit ist die Durchführung von Kampagnen sowie die Herausgabe der Abstimmungs- und Mitgliederzeitung.

Die Vorinstanz geht davon aus, dass die Beschwerdeführerin neben einem unternehmerischen auch einen nicht-unternehmerischen Bereich unterhalte. Die Beschwerdeführerin stützt sich jedoch auf den Standpunkt, dass sich diese zwei Bereiche bei ihr nicht trennen liessen. Die von der ESTV als steuerbare unternehmerische Tätigkeit qualifizierten Leistungen seien untrennbar mit ihren übrigen Tätigkeiten verbunden. Entweder sei sie – die Beschwerdeführerin – unternehmerisch tätig und habe das volle Vorsteuerabzugsrecht oder sie sei nicht unternehmerisch tätig und damit nicht subjektiv steuerpflichtig.

3.1 Zunächst ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin ein Unternehmen betreibt (E. 3.2.2), welche ihrer Tätigkeiten diesem Bereich zuzuordnen sind (E. 3.2.3) und ob sie damit obligatorisch steuerpflichtig wird (E. 3.2.4). Sodann ist zu klären, ob die Beschwerdeführerin über einen nicht-unternehmerischen Bereich verfügt (E. 3.3). Liegen beide Bereiche vor, ist zu eruieren, ob bei der Beschwerdeführerin eine Aufteilung in einen unternehmerischen und einen nicht-unternehmerischen Bereich möglich ist (E. 3.4). Schliesslich ist die angewendete Methode für die Vorsteuerabzugskorrektur zu überprüfen (E. 3.5).

3.2

3.2.1 Gemäss Ansicht der ESTV erbringt die Beschwerdeführerin insbesondere folgende mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungen: Verkauf von Waren (insb. Werbematerial in der Form von «Giveaways»), Betrieb von Webseiten, Vermietung von Informatik-Programmen, Zurverfügungstellung von Standplätzen, Schaltung von Inseraten (und Beilagen) in der Mitgliederzeitung, Durchführung von Tagungen und gastgewerbliche Leistungen sowie Durchführung eines «Drittmandats».

3.2.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass sie in den genannten Bereichen tätig ist. Unbestritten ist auch, dass sie selbstständig unter eigenem Namen nach aussen auftritt und dass diejenigen Bereiche, in welchen

sie zugunsten von «Externen» bzw. nicht zugunsten von Kantonalparteien, Sektionen, Kandidierenden sowie Mitgliedern tätig wird, auf die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet sind. Es sind dies die Zurverfügungstellung von Standplätzen, die Vermietung des IT-Programms sowie die Schaltung von Inseraten (und Beilagen) in der Mitgliederzeitung sowie die Durchführung eines Mandats für Dritte. Diese Tätigkeiten sind als beruflich/gewerblich einzustufen, zumal sie zur Erbringung von Leistungen führen, welche geeignet sind, dem nicht-unternehmerischen Endverbrauch zugeführt zu werden. Auch die Nachhaltigkeit dieser Tätigkeiten ist nicht weiter in Frage gestellt.

Folglich liegt eine unternehmerische Tätigkeit vor, womit die Beschwerdeführerin als Steuersubjekt und somit grundsätzlich (i.e. Steuerbefreiung vorbehalten) für die subjektive Steuerpflicht qualifiziert (E. 2.4).

3.2.3 Streitig ist indes, ob die Tätigkeiten zugunsten der Kantonalparteien, Sektionen, Kandidierenden sowie Mitglieder der Beschwerdeführerin (Verkauf von Werbematerial, Betrieb von Webseiten, Durchführung von Tagungen) ebenfalls auf die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet und somit Teil des Unternehmens der Beschwerdeführerin sind.

Gemäss Beschwerdeführerin ist dies nicht der Fall, weil es sich bei den Empfängern nicht um unabhängige Dritte handle und die Tätigkeit auf die politische Arbeit und eben nicht auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet sei. Der betreffende Erlös entspreche auch bloss dem Einstandspreis.

3.2.3.1 Eine Leistung gemäss der Definition in Art. 3 Bst. c MWSTG besteht aus den folgenden drei Komponenten: 1) «Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts», 2) «an eine Drittperson» und 3) «in Erwartung eines Entgelts».

Die erste Komponente einer Leistung ist vorliegend unbestrittenermassen gegeben, denn es ist offensichtlich, dass mit dem Verkauf von Werbematerial (insbesondere «Giveaways») an die Sektionen, dem Betrieb von Webseiten für die Kantonalparteien, der Durchführung von Seminaren für Mitglieder und gastgewerblichen Tätigkeiten den jeweiligen Empfängern verbrauchsfähige wirtschaftliche Werte eingeräumt werden.

Insofern die Argumentation der Beschwerdeführerin so zu verstehen ist, dass nur die Einräumung verbrauchsfähiger wirtschaftlicher Werte an «unabhängige Drittpersonen» die zweite Komponente einer Leistung zu

erfüllen vermag, kann dieser Auffassung nicht zugestimmt werden. Nach Art. 3 Bst. c MWSTG muss die Leistung bloss an eine «Drittperson» erfolgen. Dies als Abgrenzung zu den reinen Innenumsätzen. Es reicht aus, dass der Leistungsgegenstand einer Drittperson zugeführt wird und die betriebliche Sphäre des Leistungserbringers verlässt (E. 2.3.3). Wenn die Beschwerdeführerin die Webseite für eine Sektion gegen Entgelt erstellt bzw. betreut, dann liegt eine Leistung an eine Drittperson vor. Der Umstand, dass es sich allenfalls um eng verbundene Personen im Sinn von Art. 3 Bst. h MWSTG handeln könnte, spielt keine Rolle für die Frage, ob eine mehrwertsteuerrechtlich relevante Leistung gegeben ist (E. 2.3.3 am Ende).

Das Vorhandensein der dritten Komponente einer Leistung, «in Erwartung eines Entgelts», als subjektives Element lässt sich nur aufgrund des Verhaltens der Beschwerdeführerin feststellen. Aus der Fakturierung ihrer Tätigkeiten zum Einstandspreis kann vorliegend auf die Entgeltserwartung geschlossen werden. Damit im Einklang steht auch die Botschaft, welche lediglich jene Leistungen bereits vom Leistungsbegriff ausnehmen wollte, welche klar und eindeutig unentgeltlich erfolgen (FISCHER/GROSJEAN, Der Leistungsbegriff, in: ASA 78 S. 701 ff., S. 711 m.H. auf Botschaft MWSTG, S. 6910 f.). Gemäss der Legaldefinition in Art. 3 Bst. f MWSTG gilt als Entgelt ein Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet. Nicht von Bedeutung ist, ob die Aufwendung des Vermögenswerts mit der erbrachten Leistung wertmässig übereinstimmt bzw. in einem Missverhältnis steht (E. 2.3.2.2; vgl. auch E. 2.4.2.2). Dementsprechend gilt der seitens der Leistungsempfänger (vorliegend die Kantonalparteien, Sektionen, Kandidierenden sowie Mitglieder der Beschwerdeführerin) geleistete Einstandspreis als Entgelt nach Art. 3 Bst. f MWSTG, da er unbestrittenermassen ein Vermögenswert darstellt, den diese für den Erhalt der Leistungen aufwenden.

Somit handelt es sich auch bei den Tätigkeiten, die die Beschwerdeführerin zugunsten der Kantonalparteien, Sektionen, Kandidierenden sowie Mitglieder erbringt, um Leistungen im Sinne von Art. 3 Bst. c MWSTG.

3.2.3.2 Da die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Tätigkeiten zugunsten der Kantonalparteien, Sektionen, Kandidierenden sowie Mitglieder auch die übrigen Voraussetzungen unternehmerischer Tätigkeit erfüllt (E. 2.4.2 [berufliche oder gewerbliche Tätigkeit, Ausrichtung auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen, Selbständigkeit, Auftritt nach aussen unter eigenem Namen]), sind diese Tätigkeiten dem

unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin zuzurechnen (E. 2.4.2 f.). In Erinnerung zu rufen ist diesbezüglich, dass zum Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit weder eine Gewinnabsicht verlangt wird, noch die Einkommenserzielung die primäre Motivation der Tätigkeit sein muss. Es genügt bereits, wenn eine (teilweise) Kostenerstattung gegeben ist (E. 2.4.2.2).

3.2.3.3 Die Beschwerdeführerin bringt hiergegen vor, ihre Tätigkeiten zugunsten ihrer Kantonalparteien, Sektionen, Kandidierenden sowie Mitglieder, seien ihrem nicht-unternehmerischen Bereich zuzuordnen. Es bestehe kein Unterschied zwischen den finanziellen Beteiligungen an den Kampagnen durch die Kantonalparteien bzw. Sektionen oder Mitglieder und dem Entgelt, welches diese für die betreffenden Leistungen an die Beschwerdeführerin bezahlten.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin macht es einen Unterschied, ob z.B. eine Sektion der Beschwerdeführerin eine finanzielle Zuwendung (ohne Gegenleistung) zukommen lässt und diese danach im Rahmen einer Kampagne damit selber für sich Werbematerial (z.B. «Giveaways») kauft oder die Sektion von der Beschwerdeführerin das betreffende Werbematerial abkauft. Im ersten Fall liegt eine Spende und im zweiten Fall ein mehrwertsteuerrechtlich relevantes Leistungsverhältnis vor. Nur im zweiten Fall ist eine unternehmerische Tätigkeit der Beschwerdeführerin gegeben. Die Abgrenzung ist dem Umstand geschuldet, dass mehrwertsteuerrechtlich unterschiedliche Steuersubjekte gegeben sind und damit beim betreffenden Kauf oder bei sonstigen Leistungen der Beschwerdeführerin an eine Kantonalpartei oder Sektion kein blosser Inenumsatz gegeben ist.

3.2.4 Hinsichtlich der Frage, ob die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer unternehmerischen Tätigkeit obligatorisch steuerpflichtig geworden ist, ist vorab festzuhalten, dass die vorliegend relevante Umsatzgrenze unbestrittenemassen bei Fr. 100'000.-- liegt, zumal die Beschwerdeführerin zwar einen ideellen Zweck aufweist, jedoch nicht nach Art. 56 Bst. g des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) von der Steuerpflicht bei der direkten Bundessteuer befreit ist (vgl. E. 2.4.1 und Verfügung der ESTV vom 17. Juni 2022 E. 3.3).

Da der unternehmerische Bereich der Beschwerdeführerin sämtliche in E. 3.2.1 aufgeführten Tätigkeiten umfasst und der entsprechende Umsatz aus Leistungen die Umsatzgrenze von Fr. 100'000.-- überschritten hat (vgl.

EM Nr. 182'778 vom 23. Juni 2020, Beilage 1), besteht eine obligatorische Steuerpflicht (E. 2.4.1).

3.3 Zu prüfen ist weiter, ob die Beschwerdeführerin neben dem unternehmerischen auch über einen nicht-unternehmerischen Bereich verfügt. Den Statuten der Beschwerdeführerin ist zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin auf der Grundlage ihres Programms für die Ziele des demokratischen Sozialismus eintritt. Sie arbeitet mit Organisationen zusammen, die gleiche Ziele verfolgen und sie setzt sich für die Umsetzung der Menschenrechte und für die Verhinderung der Diskriminierung ein (Art. [...] der Statuten). Zur Erreichung dieser Ziele führt sie insbesondere diverse Kampagnen durch und gibt Mitglieder- und Abstimmungszeitungen heraus. Die Beschwerdeführerin weist damit einen ideellen Zweck auf. Dies ist unbestritten der Hauptzweck der Beschwerdeführerin. Es liegt diesbezüglich keine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeit und damit auch keine unternehmerische Tätigkeit vor. In der Folge ist insoweit ein nicht-unternehmerischer Bereich gegeben.

3.4

3.4.1 Schliesslich ist darzulegen, ob der unternehmerische und der nicht-unternehmerische Bereich nebeneinander bestehen können, sodass der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Vorsteuerabzug korrigiert werden muss. Von Letzterem geht die Vorinstanz aus. Die Beschwerdeführerin hält hingegen aufgrund des Grundsatzes der Einheit des Unternehmens dafür, dass ihre unternehmerische Tätigkeit in einem untrennbaren Zusammenhang mit der ideellen, politischen Tätigkeit stehe, sodass eine Unterteilung in einen unternehmerischen und einen nicht-unternehmerischen Bereich nicht möglich sei.

3.4.2 Von einem eigenständigen nicht-unternehmerischen Bereich darf ausgegangen werden, wenn die Trennung vom unternehmerischen Bereich ausreichend klar vollzogen werden kann, sei dies aufgrund einer nach aussen deutlich erkennbaren separaten Tätigkeit oder einer klaren Zweckbestimmung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweicht (E. 2.6.3). Es ist vorliegend nach aussen hin deutlich wahrnehmbar, dass die Beschwerdeführerin nebst ihrem prominenten nicht-unternehmerischen Bereich auch über einen eigenständigen unternehmerischen Bereich verfügt. Aussenstehenden dürfte ohne Weiteres klar sein, dass eine von ihnen veranlasste Spende den politischen Zwecken zukommen sollte und sie im Gegenzug für die Spende keine Gegenleistung erwarten dürfen. Dies im Gegenteil zum «externen» Vertragspartner der Beschwerde-

führerin, der von ihr z.B. ein Informatikprogramm gegen Entgelt mietet oder auch zur Sektion, welche von ihr die Webseite gegen Entgelt betreiben lässt. Die jeweiligen Vertragspartner dürften sich im Klaren darüber sein, dass ein Leistungsverhältnis vorliegt, die Bezahlung des Entgelts also das Recht auf die vereinbarte Leistung begründet und die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang unternehmerisch tätig ist. Ausserdem kann die Trennung auch aufgrund der ideellen Zwecksetzung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweicht, klar vollzogen werden.

In diesem Zusammenhang ist – wie eingangs der vorliegenden Erwägung erwähnt – nochmals in Erinnerung zu rufen, dass es gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung für das Vorliegen eines nicht-unternehmerischen Bereichs – nebst einem unternehmerischen – bereits ausreichen würde, wenn bloss eine der beiden vorgenannten 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. 2.6.3]). Bei Institutionen mit nicht-unternehmerischer Zwecksetzung, die auch noch über einen unternehmerischen Bereich verfügen, dürfte die Eigenständigkeit der beiden Bereiche somit regelmässig gegeben sein (vgl. Urteil des BGer 9C_651/2022 vom 5. Oktober 2023 E. 3.4.2).

3.4.3 Ferner könnte der nicht-unternehmerische bzw. ideelle Bereich der Beschwerdeführerin – gerade im Hinblick auf den anteilmässig geringfügigen Ertrag aus dem unternehmerischen Bereich – ohne Weiteres eigenständig existieren (E. 2.6.3). Auch insofern ist eine Trennbarkeit zu bejahen.

Zudem ist – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – ohne Belang, ob die marginale unternehmerische Tätigkeit ohne die ideelle Tätigkeit nicht erbracht werden könnte. Die Beschwerdeführerin ist nicht ideell tätig, um ihre unternehmerische Tätigkeit zu fördern, sondern nimmt anlässlich der ideell motivierten Tätigkeiten die Gelegenheit wahr, eine untergeordnete unternehmerische Tätigkeit auszuüben (vgl. Urteil des BGer 9C_651/2022 vom 5. Oktober 2023 E. 3.4.2). Nicht die ideelle Tätigkeit der Beschwerdeführerin dient dazu, die unternehmerische Tätigkeit zu fördern. Im Gegenteil dient vorliegend der relativ kleine unternehmerische Bereich der Unterstützung des wesentlich grösseren ideellen (nicht-unternehmerischen) Bereichs (vgl. zu einer ähnlichen Konstellation: Urteil des BVGer

A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 5.3.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_651/2022 vom 5. Oktober 2023]).

3.4.4 Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, dass die Wahl der Methode zur Vorsteuerkorrektur – konkret der «Saldosteuersatz im Umkehrschluss» – aufzeige, dass die Vorinstanz das Vorhandensein von zwei Bereichen nicht nachweisen und umsetzen könne. Dem ist zu entgegen, dass die Wahl und damit das sich Bedienen einer Methode für die Vorsteuerabzugskorrektur vorliegend der Erkenntnis folgt, dass der unternehmerische und nicht-unternehmerische Bereich nebeneinander bestehen und daher eine gemischte Verwendung vorliegt. Sachlogisch ergibt sich daraus, dass die Wahl einer sachgerechten Methode zur Vorsteuerkorrektur keine Rückschlüsse auf die (effektive) Notwendigkeit einer solchen Korrektur zulässt. Das Vorbringen vermag demnach nicht zu überzeugen.

3.4.5 Würde sich die Beschwerdeführerin nur ihren ideellen Zwecken widmen, könnte sie gar keine Vorsteuern abziehen. Dass sie dies teilweise doch tun kann, liegt daran, dass sie daneben einen relativ kleinen Bereich aufweist, in dem sie unternehmerisch tätig ist. Weil sie in diesem Bereich die Umsatzgrenze überschritt, wurde sie subjektiv mehrwertsteuerpflichtig. In diesem Bereich kann sie nunmehr auch die Vorsteuern abziehen. Könnte sie sämtliche Vorsteuern abziehen und nicht nur jene, die im unternehmerischen Bereich anfallen, würde sie gegenüber anderen Organisationen mit ideellem Zweck, die keinen unternehmerischen Bereich haben, bevorzugt behandelt. Dies wäre mit der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer nicht vereinbar. Es würde eine Ungleichbehandlung resultieren, die sachlich nicht gerechtfertigt wäre (E. 2.7.2).

3.4.6 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin ein Unternehmen betreibt und damit über einen unternehmerischen Bereich verfügt. Mit den Einnahmen aus der unternehmerischen Tätigkeit überschritt sie die relevante Umsatzgrenze und wurde subjektiv mehrwertsteuerpflichtig. Ebenfalls ist ein nicht-unternehmerischer Bereich vorhanden. Die beiden Bereiche verfolgen (klar erkennbar) unterschiedliche Zwecke und treten gegen aussen unabhängig voneinander auf. Die beiden Bereiche weisen demnach eine gewisse Eigenständigkeit auf. Dies führt dazu, dass die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorsteuerabzüge zu korrigieren sind, soweit die Eingangsleistungen für Gegenstände oder Dienstleistungen ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit verwendet werden.

3.5 Die Vorinstanz hat die Vorsteuerkorrektur nach der Methode «Sal-dosteuersatz im Umkehrschluss» vorgenommen. Die Beschwerdeführerin bringt zurecht nicht vor, die angewandte Methode sei unzweckmässig. Im Übrigen steht der Vorinstanz bei der Wahl der Methode ein weiter Ermessensspielraum zu (E. 2.6.7). Es sind keine Berechnungsfehler geltend gemacht und auch nicht ersichtlich. Die vorgenommene Korrektur des Vorsteuerabzugs kann bestätigt werden.

3.6 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin neben einem unternehmerischen auch über einen nicht-unternehmerischen Bereich verfügt, womit der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Eingangsleistungen zu korrigieren ist. Die entsprechende Vorsteuerkorrektur ist sachgerecht erfolgt. Damit ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

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

4.1 Ausgangsgemäss sind der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 8'500.-- 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).

Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 8'500.-- 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)