



9C_651/2022

Urteil vom 5. Oktober 2023

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch,
Gerichtsschreiber Businger.

Verfahrensbeteiligte
Verein A. _____,
vertreten durch Von Graffenried AG Treuhand,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Mehrwertsteuer, Steuerperioden 2014-2016,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 31. August 2022 (A-1909/2021).

Sachverhalt:

A.
Der Verein A. _____ (nachfolgend: Verein) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag die Unterstützung und Förderung kirchlicher und gemeinnütziger Anliegen im In- und Ausland. Der Verein ist aufgrund der von ihm ausgeübten Tätigkeit und der dabei erzielten Umsätze seit xxx im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
Anlässlich der am 22./23. August 2017 sowie am 15. Dezember 2017 beim Verein durchgeführten Kontrolle für die Steuerperioden 2012 bis 2016 stellte die ESTV die Notwendigkeit diverser Vorsteuerkorrekturen fest. Diese beliefen sich gemäss Einschätzungsmitteilung vom 13. März 2018 auf Fr. 89'640.- (zzgl. Verzugszins). Nachdem der Verein die Rechtmässigkeit der Nachbelastung lediglich in Höhe von per Saldo Fr. 981.45 akzeptiert hatte, setzte die ESTV die Mehrwertsteuernachforderung mit Verfügung vom 27. August 2019 auf Fr. 103'009.- (zzgl. Verzugszins) fest. Die dagegen erhobene Einsprache wies die ESTV am 9. März 2021 ab. Diesen Entscheid bestätigte das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 31. August 2022.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 10. Oktober 2022 beantragt der Verein dem Bundesgericht, es sei die Steuerforderung für die Steuerperioden 2014 bis 2016 neu festzusetzen und die Nachforderung um Fr. 94'462.- auf Fr. 10'545.- zu reduzieren.
Die ESTV schliesst auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.
Angefochten ist ein Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG). Ein Ausschlussgrund nach Art. 83 BGG liegt nicht vor. Auf die form- und fristgerechte Eingabe (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG) des legitimierten Beschwerdeführers (Art. 89 Abs. 1 BGG) ist einzutreten.

2.

Streitig ist, ob die von der Vorinstanz gestützte Vorsteuerkorrektur der ESTV für die Steuerperioden 2014 bis 2016 rechtmässig erfolgte.

2.1. Nach Art. 10 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 2009; SR 641.20; in der bis Ende 2017 geltenden Fassung) ist subjektiv mehrwertsteuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt, d.h. eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (**BGE 148 II 233** E. 4.1 m.H.).

Wer kein Unternehmen betreibt, ist nicht steuerpflichtig und kann im Grundsatz auch keine Vorsteuer abziehen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG 2009 e contrario). Das stimmt überein mit dem Zweck des Gesetzes, den nicht-unternehmerischen Endverbrauch im Inland zu besteuern (Art. 1 Abs. 1 MWSTG 2009): Die Endverbraucher tragen nach der Grundkonzeption des Gesetzes die Steuer. Aus Praktikabilitätsgründen erfolgt der Bezug der Mehrwertsteuer indes nicht bei den Leistungsbezüglern, den eigentlichen Destinatären der Mehrwertsteuer, sondern bei den Leistungserbringern. Vor dem Hintergrund der Allgemeinheit der Mehrwertbesteuerung und dem Postulat der Wettbewerbsneutralität ist eine "weite Auslegung" des Tatbestands der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht am Platz (vgl. zum Ganzen **BGE 148 II 233** E. 4.2; **141 II 199** E. 4.1).

2.2. Gemäss den unbestrittenen vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen handelt es sich beim Beschwerdeführer um einen Verein mit ideeller Zielsetzung (vgl. vorne A.), wobei wesentlich für den Vereinszweck die Durchführung christlicher Musicals ist. Diese werden ca. zu 70 % durch Spendeneinnahmen (von Privatpersonen, Kirchen bzw. kirchenähnlichen Organisationen und Kollekten im Rahmen der Veranstaltung) finanziert. Neben den Spendeneinnahmen erzielt der Beschwerdeführer auch Entgelte aus Leistungen - dem Verkauf von Lebensmitteln im Kontext mit den Musicals, dem Verkauf von anderen Gegenständen (bspw. Bücher; T-Shirts), aus Bekanntmachungsleistungen (Sponsoring) zugunsten von Firmen sowie (bis 2016) Beherbergungsleistungen (vgl. E. 5.3.1 f. des angefochtenen Urteils).

2.3. Dass der Beschwerdeführer hinsichtlich seiner Entgelte aus Leistungen über einen unternehmerischen Bereich verfügt und nach Art. 10 MWSTG 2009 subjektiv mehrwertsteuerpflichtig ist, ist zwischen den Parteien nicht bestritten. Insoweit kann dem Beschwerdeführer nicht gefolgt werden, wenn er eine Verletzung von Art. 10 MWSTG 2009 rügt bzw. geltend macht, diese Bestimmung regle (auch) den Umfang der Mehrwertsteuerpflicht. Im zitierten Urteil 2C_781/2014 vom 19. April 2015 war - anders als im vorliegenden Fall - die subjektive Mehrwertsteuerpflicht umstritten. Nachdem das Bundesgericht bejaht hatte, dass die ein Kulturzentrum betreibende Stiftung mehrwertsteuerpflichtig sei (E. 4 und E. 5; publiziert als **BGE 141 II 199**), liess es offen, ob die Stiftung neben dem unternehmerischen Bereich über einen nicht unternehmerischen Bereich verfüge bzw. überliess die Beantwortung dieser Frage der ESTV (vgl. E. 6). Auch im Urteil A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 des Bundesverwaltungsgerichts betreffend einen Abenteuer/Extremsportler war die subjektive Mehrwertsteuerpflicht umstritten, während der Umfang der konkreten Vorsteuerabzugsberechtigung nicht Streitgegenstand war (E. 4.4). Es ist zusammen mit der Vorinstanz (vgl. E. 5.1.4 des angefochtenen Urteils) nicht ersichtlich, was der Beschwerdeführer daraus für den vorliegenden Fall ableiten will.

3.

Ist der Beschwerdeführer (unbestrittenermassen) subjektiv mehrwertsteuerpflichtig, ist der Umfang der Vorsteuerabzugsberechtigung zu prüfen.

3.1. Gemäss dem Wortlaut von Art. 29 Abs. 1 E-MWSTG sollte das Recht zum Vorsteuerabzug ursprünglich davon abhängig sein, dass die Leistungen "zur Erreichung ihrer unternehmerischen Zwecke" bezogen werden (BBl 2008 7133 ff., 7152). Der Bundesrat liess sich dabei vom Prinzip leiten, dass "alle im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallenen Vorsteuern grundsätzlich in Abzug gebracht werden können" (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [nachfolgend: Botschaft MWSTG], BBl 2008 6885 ff., 6974 f.). Auf diese Weise wollte er sicherstellen, dass "Vorsteuern, die nicht eindeutig einzelnen Umsätzen des Unternehmens zugeordnet werden können, die aber klar im Rahmen der allgemeinen unternehmerischen Tätigkeit der betreffenden steuerpflichtigen Person anfallen", abziehbar sind (Botschaft MWSTG, a.a.O., 6975). Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) war indes der Meinung, die Wendung "zur Erreichung ihrer unternehmerischen Zwecke" bringe das neue Konzept zu wenig deutlich zum Ausdruck bzw. lasse die vorrevidierte Rechtslage anklingen, von der man aber gerade abkehren wolle. So hatte das Recht von 1999 auf dem strikten Verwendungskonnex zwischen Leistung und Verwendung beruht (Art. 38 Abs. 2 i.V.m. Art. 38 Abs. 4 MWSTG 1999; **BGE 141 II 199** E. 4.2; **BGE 132 II 353** E. 4.3 und E. 8.2; Urteil 2C_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.2.2). Einen solchen Konnex hielten Bundesrat und Eidgenössische Räte nun für nicht mehr angebracht. Nach der neuen Konzeption von 2009 ist der Vorsteuerabzug - neben den formellen Voraussetzungen - nur noch davon abhängig, dass die steuerpflichtige Person wirtschaftlich mit Vorsteuern belastet ist und dass diese im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit anfallen (**BGE 142 II 488** E. 2.3.4. m.H.; **141 II 199** E. 4.2).

3.2.

3.2.1. Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung (**BGE 142 II 488**; zusammengefasst im Urteil 2C_359/2016 vom 4. Oktober 2016 E. 3) die Rechtslage zum Vorsteuerabzug i.S.v. Art. 28 MWSTG 2009 näher ausgeführt. Dieser Norm zufolge kann die steuerpflichtige Person "im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit" bei gegebenen formellen Voraussetzungen und unter Vorbehalt von Art. 29 und 33 MWSTG 2009 die ihr angefallenen Vorsteuern abziehen.

3.2.2. In **BGE 142 II 488** erkannte das Bundesgericht, dass ein Unternehmensträger neben dem *unternehmerischen* auch einen *nicht-unternehmerischen* Bereich unterhalten kann. Ein solcher ist aber nicht leichthin anzunehmen. Damit ein Rechtsträger überhaupt der Steuerpflicht unterliegt, hat er ein

Unternehmen im mehrwertsteuerlichen Sinn zu führen. Ist ein solches gegeben, liegt von Gesetzes wegen ein unternehmerischer Bereich vor. Dieser stellt eine wirtschaftliche Einheit dar, welcher alle Aktivitäten zuzuordnen sind, die einen Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit aufweisen. Darin einzuschliessen sind auch die vorsteuerbelasteten Investitionen und vorsteuerbelasteten Aufwände (**BGE 142 II 488** E. 3.3.2 mit Hinweis auf BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 7 N. 45). Dem Grundsatz der "Einheit des Unternehmensträgers" zufolge bezieht die Steuerpflicht des Rechtsträgers sich auf sämtliche Unternehmenseinheiten, insbesondere neben der Hauptniederlassung auch auf alle inländischen Zweigniederlassungen ("Single-entity-Prinzip"; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/ JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, N. 426; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 N. 10). Dagegen besagt der Grundsatz der "Einheit des Unternehmens", dass sämtliche Umsätze der jeweiligen Unternehmenseinheit auch der Steuerpflicht unterliegen (**BGE 142 II 488** E. 3.3.2 mit Hinweis auf BAUMGARTNER/ CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 7 N. 45 und Urteil 2C_321/2015 vom 22. Dezember 2015 E. 4.3).

3.2.3. Ein etwaiger *nicht-unternehmerischer Bereich* kennzeichnet sich dieser Lehrmeinung zufolge dadurch, dass die betreffende Unternehmenseinheit entweder überhaupt keine Einnahmen aus Leistungen bewirkt oder diese zumindest in nicht nachhaltiger Art anfallen. Von einem eigenständigen *nicht-unternehmerischen Bereich* darf mithin erst ausgegangen werden, wenn die Trennung 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. Fehlt es daran, bleibt es nach dem Grundsatz der "Einheit des Unternehmens" bei einem einzigen, und zwar *unternehmerischen Bereich*. Wie es sich damit verhält ist nach Fall zu Fall zu entscheiden (**BGE 142 II 488** E. 3.3.3 mit Hinweis auf BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 7 N. 46 ff.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 1659).

3.2.4. Besteht ein eigenständiger nicht-unternehmerischer Bereich, der mit der unternehmerischen Tätigkeit nichts mehr zu tun hat, so hat diese steuererhöhende Tatsache die ESTV nach der im Steuerrecht vorherrschenden Normentheorie nachzuweisen (vgl. Urteile 9C_612/2022 vom 18. August 2023 E. 7.2.5; 2C_359/2016 vom 4. Oktober 2016 E. 3.2.3).

3.3. Die Vorinstanz erwog, der Beschwerdeführer verfüge neben dem (relativ kleinen) unternehmerischen Bereich auch über einen (relativ grossen) nicht-unternehmerischen Bereich. Die Organisation und Durchführung der Musicals verfolge klarerweise und unabhängig von der Finanzierung (70 % aus Spenden; vgl. vorne E. 2.2) die ideellen Zwecke des Beschwerdeführers, nämlich die Unterstützung und Förderung kirchlicher sowie gemeinnütziger Anliegen. Der Beweggrund zur Veranstaltung der Musicals bilde nicht die Erzielung von Einnahmen, sondern die Verfolgung ideeller Zwecke. Die Musicalaufführungen seien demnach nicht als unternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren. Demgegenüber sei der Verkauf von Lebensmitteln und diverser anderer Gegenstände (Bücher; T-Shirts), Bekanntmachungsleistungen (Sponsoring; Werbeleistungen) sowie die Beherbergungsleistungen als unternehmerische Tätigkeit zu betrachten. Es könne keine Rede davon sein, die kulturell-ideelle Tätigkeit (Musicalaufführungen) diene dazu, die unternehmerische Tätigkeit des Beschwerdeführers finanziell zu fördern. Im Gegenteil diene der relativ kleine unternehmerische Bereich der Unterstützung des wesentlich grösseren ideellen nicht unternehmerischen Bereichs. Deshalb seien die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Vorsteuern im nicht unternehmerischen Bereich der Musicalaufführungen zu korrigieren (vgl. E. 5.3.2 f. des angefochtenen Urteils).

Der Beschwerdeführer bringt dagegen zusammengefasst vor, die steuerbare Tätigkeit stehe in einem engen Zusammenhang mit den Aufführungen der Musicals. Von seinem unternehmerischen Bereich lasse sich kein nicht-unternehmerischer Bereich klar und eindeutig abtrennen. Dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens folgend bestehe bei ihm somit nur ein unternehmerischer Bereich. Der Beweggrund für die Durchführung der Musicals sei unerheblich; massgeblich sei einzig, ob die Durchführung im Zusammenhang mit seiner steuerbaren Tätigkeit stehe. Seine steuerbaren Sponsoring- und Werbeleistungen liessen sich ohne Durchführung der Musicals nicht erbringen.

3.4.

3.4.1. Das Bundesgericht hatte im Urteil 9C_612/2022 vom 18. August 2023 zu befinden, ob eine Stiftung, deren Zweck hauptsächlich in der Unterstützung kirchlicher Arbeit sowie developmentspolitischer Projekte für wirtschaftlich und sozial Benachteiligte in der ganzen Welt bestand, neben dem unternehmerischen Bereich (v.a. Betrieb eines Webshops) über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügte. Es erwog, entscheidend sei, dass der Hauptzweck der Stiftung in der gemeinnützigen bzw. karitativen Tätigkeit und nicht im Betreiben eines Webshops und damit auch nicht in der unternehmerischen Tätigkeit liege (E. 7.4.1). Für die Bejahung eines nicht unternehmerischen Bereichs sei massgebend, dass die betreffende Unternehmenseinheit entweder überhaupt keine Einnahmen aus Leistungen bewirke oder diese zumindest in nicht nachhaltiger Weise anfielen. Von einem eigenständigen nicht-unternehmerischen Bereich dürfe erst ausgegangen werden, wenn die Trennung ausreichend klar vollzogen werden könne, sei dies aufgrund einer nach aussen deutlich erkennbaren separaten Tätigkeit oder einer klaren Zweckbestimmung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweiche. Letzteres liege vor; es dürfe eine Trennung zwischen dem untergeordneten unternehmerischen Bereich (Betrieb des Webshops etc.) und dem prominenten nicht-unternehmerischen Bereich (karitative Tätigkeit) vorgenommen werden (E. 7.4.2). Ein relativ kleiner unternehmerischer Bereich dürfe nicht dazu führen, dass (nahezu) sämtliche Vorsteuern, auch solche des wesentlich grösseren nicht unternehmerischen Bereichs, abgezogen werden dürften; dies würde zu einer Ungleichbehandlung mit jenen ideellen Gesellschaften führen, die gar kein Unternehmen betreiben, und somit der Wettbewerbsneutralität zuwiderlaufen. Dieses Ergebnis sei auch mit dem Grundsatz der "Einheit des Unternehmens" vereinbar (E. 7.4.5).

3.4.2. Der vorliegende Fall ist grundsätzlich gleich gelagert:

Beim Beschwerdeführer liegt der Hauptzweck in seiner gemeinnützigen bzw. ideellen Tätigkeit und nicht im Verkauf von Lebensmitteln, Büchern oder T-Shirts bzw. in der Erbringung von Bekanntmachungs- und Beherbergungsleistungen. Mit den Musicals verfolgt er ideelle Zwecke und nicht die Erzielung von Einnahmen, wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat (vgl. E. 5.3.2 des angefochtenen Urteils). Damit liegt diesbezüglich keine unternehmerische Tätigkeit vor. Zwar bringt der Beschwerdeführer zu Recht vor, dass eine unternehmerische Tätigkeit keine Gewinnabsicht voraussetze; sie bedingt aber, dass eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeit vorliegt (vgl. vorne E. 2.1 und E. 3.2.3; **BGE 141 II 199** E. 5.3), was bei den Musicals wie erwähnt nicht der Fall ist.

Somit kann die ideelle Zweckbestimmung der Musicalaufführungen klar von jener der unternehmerischen Tätigkeit des Beschwerdeführers (Verkauf von Lebensmitteln etc.) unterschieden werden und darf eine Trennung zwischen dem eher kleinen unternehmerischen Bereich und dem deutlich grösseren nicht-unternehmerischen Bereich vorgenommen werden (vgl. vorne E. 3.2.3). Dabei spielt es keine Rolle, dass die unternehmerische Tätigkeit teilweise einen Zusammenhang mit den Musicals aufweist bzw. bei den Aufführungen ausgeübt wird. Nachdem wie erwähnt eine klar unterscheidbare Zweckbestimmung zwischen beiden Tätigkeiten besteht, ist es unerheblich, ob sie nach aussen hin deutlich erkennbar getrennt ausgeführt werden (Urteil 9C_612/2022 vom 18. August 2023 E. 7.3.4). Ebenso ist ohne Belang, ob die marginale unternehmerische Tätigkeit ohne die Musicals teilweise nicht erbracht werden könnte. Der Beschwerdeführer führt die Musicals nicht auf, um seine unternehmerische Tätigkeit zu fördern, sondern nimmt anlässlich der (ideell motivierten) Aufführungen die Gelegenheit wahr, eine untergeordnete unternehmerische Tätigkeit auszuüben.

Folglich kann mit den Musicalaufführungen ein nicht unternehmerischer Bereich beim Beschwerdeführer abgetrennt werden und hat die Vorinstanz die Auffassung der ESTV zu Recht bestätigt, dass die Vorsteuern entsprechend zu korrigieren sind.

3.5. Die von der ESTV angewandte und von der Vorinstanz bestätigte Methode für die Vorsteuerkorrektur (vgl. E. 5.4 des angefochtenen Urteils) wird in der Beschwerde nicht beanstandet. Darauf ist nicht weiter einzugehen.

Dies führt zur vollständigen Abweisung der Beschwerde.

4.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 5. Oktober 2023

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Businger