



SRK 2003-142

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Barbara O. Merz Wipfli, Daniel Riedo
Der Gerichtsschreiber ad hoc: Raphael Nusser

Entscheid vom 21. Februar 2005

in Sachen

X.

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003
Bern (...)

betreffend

Mehrwertsteuer; Vorsteuerabzugskürzung bei Exportsubventionen; Art. 30 Abs. 6 MWSTV

Sachverhalt:

A.- Die X (nachfolgend: X) ist als Genossenschaft gemäss Art. 828 OR (Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht]; SR 220) konstituiert und organisiert sowie seit dem 27. August 1907 im Handelsregister des Kantons A eingetragen. Seit dem 1. Januar 1995 wird die Genossenschaft

als Abgabepflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) als X geführt. Die X bezweckt unter anderem die preisgünstige, fristgerechte und kontinuierliche Vermittlung eines bedarfsgerechten Sortiments qualitativ hochwertiger Artikel des land- und hauswirtschaftlichen Bedarfs, die zielgerichtete Beschaffung und Vermarktung landwirtschaftlicher Erzeugnisse und die rationelle Obstverwertung (vgl. Auszug des Handelsregisters des Kantons A vom 17. Dezember 2002; Firmennummer CH-...).

B.- Vom Bundesamt für Landwirtschaft erhielt die Genossenschaft im Rahmen ihres Exportgeschäftes mit Apfel- und Birnensaftkonzentraten „Ausfuhrbeihilfen“ ausgerichtet. Die Höhe des gewährten Betrages entsprach der Differenz zwischen einem im Voraus festgelegten „Stützungspreis“ und demjenigen Preis, welcher dem ausländischen Abnehmer des Produktes fakturiert wurde. Ausserdem erhielt die X Förderbeiträge der öffentlichen Hand für die Erprobung einer neuen Trocknungstechnik im Zusammenhang mit der Sanierung der Grastrocknungsanlage.

C.- Bei einer externen Kontrolle stellte die ESTV u. a. fest, dass die ausgerichteten Beihilfen nicht entsprechend der gesetzlichen Regelung zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges der X führten. Mit zwei Ergänzungsabrechnungen (EA) belastete die ESTV nachträglich die geltend gemachten Vorsteuern (EA Nr. ... über [gerundet] Fr. 28'349.-- und EA Nr. ... über [gerundet] Fr. 31'001.--) für die Jahre 1995 bis 1997 (1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1997). Die X richtete dagegen zwei auf den 27. März 1998 datierte Eingaben an die ESTV. Sie führte darin aus, dass weder eine Vorsteuerabzugskürzung auf Grund der Vereinnahmung von „Beiträgen der EAV-ELW-SOV als Exportbeihilfen für so genannte Verlustrisikogarantiekonzentrate“ gerechtfertigt sei, noch handle es sich bei den Investitionsbeihilfen für die Erstellung der Trocknungsanlage um Subventionen, welche eine Vorsteuerabzugskürzung begründen könnten.

D.- Mit Entscheid vom 3. Mai 1999 bestätigte die ESTV ihre Nachforderungen in der Höhe von Fr. 28'349.-- (EA Nr. ...) und Fr. 31'001.-- (EA Nr. ...), jeweils zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. Dezember 1996. Die ESTV begründete den Entscheid damit, dass ein Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig sei, als die bezogenen Lieferungen und Dienstleistungen für eine steuerbare Tätigkeit verwendet würden. Subventionen seien gemäss Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV (Verordnung des Bundesrates über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV; aSR 641.201]) nicht als steuerbares Entgelt zu qualifizieren. Der Vorsteuerabzug sei deshalb nach Art. 30 Abs. 6 MWSTV entsprechend verhältnismässig zu kürzen.

E.- Gegen den Entscheid der ESTV vom 3. Mai 1999 erhob die X am 31. Mai 1999 Einsprache und verlangte dessen Aufhebung. Zudem sei der X eine angemessene Parteientschädigung zu entrichten und das Verfahren zu sistieren mit Kostenfolge für Verfahren und Entscheid zu Lasten des Bundes. Die Genossenschaft führte zur Begründung aus, die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) habe mit Entscheid vom 2. Februar 1999 die Verfassungswidrigkeit von Art. 30 Abs. 6 MWSTV festgestellt. Da der Entscheid der SRK ans Bundesgericht weiter gezogen worden und noch hängig sei, solle das Verfahren vor der ESTV

bis zum Vorliegen des bundesgerichtlichen Urteils aus prozessökonomischen Gründen sistiert werden. Im Übrigen behielt sich die X bis zu diesem Zeitpunkt vor, die Einsprache zu vervollständigen.

F.- Mit Schreiben vom 28. August 2001 informierte die ESTV die X über den Ausgang des bundesgerichtlichen Verfahrens und überliess ihr eine Kopie des BGE 126 II 443 vom 25. August 2000, worin das Bundesgericht die Verfassungsmässigkeit von Art. 30 Abs. 6 MWSTV festgestellt hatte. Ferner machte die ESTV auf die Rückzugsmöglichkeit der Beschwerde aufmerksam. Am 6. September 2001 nahm Herr Dr. B, Präsident der ..., telefonisch Kontakt auf zur ESTV und bat um eine persönliche Unterredung. Er machte auf die Besonderheiten der Exportsubventionen im Bereich der Obstverwertung aufmerksam und kündigte die Einreichung weiterer Unterlagen an. Die ESTV ihrerseits machte auf das bereits hängige Verfahren betreffend die Behandlung von Exportsubventionen vor dem Bundesgericht aufmerksam.

G.- Am 20. Dezember 2002 übersandte die ESTV der X eine Kopie des Bundesgerichtsentscheides vom 11. Februar 2002 (BGE 2A.353/2001), worin das Bundesgericht die Rechtmässigkeit einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung bei Bezug von Exportsubventionen festgestellt hatte. Im beiliegenden Schreiben bot die ESTV erneut den kostenfreien Rückzug der Einsprache an. Die X reagierte nicht auf das Schreiben, worauf die ESTV diese am 23. April 2003 aufforderte, die Einsprache vom 31. Mai 1999 gemäss damaligem Vorbehalt zu vervollständigen.

H.- Mit Schreiben vom 14. Mai 2003 reichte die X die angekündigte Stellungnahme ein und führte aus, die von ihr vereinnahmten Ausfuhrbeiträge für Apfel- und Birnensaftkonzentrat stellten keine Subventionen nach der bundesgerichtlichen Definition dar. Die Beiträge seien vielmehr als Entgelt im Sinne von Art. 26 Abs. 2 MWSTV zu qualifizieren, da sie die Gegenleistung der Ausfuhrlieferungen darstellten, welche zum Vorsteuerabzug berechtigten und somit von der Mehrwertsteuer befreit seien. Ferner sei die Verpflichtung zur Vornahme einer Vorsteuerabzugskürzung bei Erhalt von Ausfuhrbeiträgen nicht systemgerecht, da Fälle des steuerbefreiten Exports nicht mit Inlandlieferungen vergleichbar seien. Bezüglich der strittigen Subventionen im Zusammenhang mit der Sanierung der Graströcknungsanlage wurden keine weitergehenden Ausführungen eingereicht.

I.- Die ESTV wies mit Einspracheentscheid vom 10. Juli 2003 die Einsprache der X ab. Die ESTV hielt darin an ihrer Forderung für die nach ihrer Ansicht zu Unrecht gemachten Vorsteuerabzüge für die erhaltenen Gelder im Zusammenhang mit der Sanierung der Graströcknungsanlage und den Ausfuhrbeiträgen für den Export von Apfel- und Birnensaftkonzentrat fest, da Subventionen und Gelder der öffentlichen Hand nicht zum Entgelt gehörten und darum eine Vorsteuerabzugskürzung gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts gerechtfertigt sei.

J.- Die X (Beschwerdeführerin) führt mit Eingabe vom 10. September 2003 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 10. Juli 2003 an die Eidgenössische

Steuerrekurskommission (SRK) und stellt den Antrag, diesen aufzuheben. Sie macht geltend, dass die in ihrem Fall vom Bundesamt für Landwirtschaft geleisteten Ausführbeiträge für Apfelsaft- und Birnensaftkonzentrat nicht als Subventionen, sondern als Gegenleistung im Sinne der bundesgerichtlichen Definition zu betrachten sind.

Mit Vernehmlassung vom 26. Oktober 2003 beantragt die ESTV die Beschwerde abzuweisen und die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Sie stellt überdies fest, dass die aus der Vorsteuerabzugskürzung auf Grund von Investitionshilfen der öffentlichen Hand resultierende Nachbelastung in Höhe von Fr. 31'001.-- (EA Nr. ...) von der Beschwerdeführerin nicht bestritten wird und somit in Rechtskraft erwachsen ist.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 ist das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.2) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen der alten Mehrwertsteuerverordnung, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Sachverhalte, die sich nach dem 31. Dezember 2000 zugetragen haben, unterliegen dem neuen Recht (Art. 94 MWSTG). Auf die vorliegende Beschwerde ist grundsätzlich noch die MWSTV anwendbar, sind doch Umsätze der Jahre 1995 bis 1997 zu beurteilen (Art. 93 MWSTG). Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Das Verfahren bestimmt sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind. Die Beschwerdeführerin ist durch den Einspracheentscheid der ESTV vom 10. Juli 2003 berührt (Art. 48 lit. a VwVG) und hat diesen frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

b) Die SRK entscheidet grundsätzlich mit uneingeschränkter Kognition. Gerügt werden kann nicht nur die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 lit. a VwVG) oder die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 lit. b VwVG), sondern auch die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheides (Art. 49 lit. c VwVG; André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, *Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; Ulrich Häfelin/Georg Müller, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Zürich 2002, Rz. 1758 ff.).

2.- a) Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt,

selbst wenn eine Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland gesamthaft jährlich Fr. 75'000.-- übersteigen (vgl. Entscheid der SRK vom 5. Oktober 2004 in Sachen K. [SRK 2003-079], E. 2e mit weiteren Hinweisen).

b) aa) Nach Art. 4 MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Das Bundesgericht hat zum Begriff des Leistungsaustausches in grundsätzlicher Hinsicht Stellung genommen (BGE 126 II 451 f. E. 6; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6). Danach findet erst mit dem Austausch von Leistungen ein steuerbarer Umsatz statt. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Es muss ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.), wie das namentlich beim zweiseitigen Vertrag der Fall ist. Ein Leistungsaustausch kann indes auch gegeben sein, ohne dass ein Vertrag vorliegt (vgl. BGE 126 II 249 E. 4a).

bb) Berechnet wird die Mehrwertsteuer vom Entgelt. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbstständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Auf Grund des Wesens der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist Bemessungsgrundlage alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 26 Abs. 2 MWSTV; vgl. Riedo, a.a.O., S. 228). Begriff und Umfang des Entgelts ist folglich aus der Sicht des Abnehmers zu definieren (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 761; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, S. 110 Rz. 3). Die Berechnungsgrundlage setzt sich letztlich aus dem Aufwand zusammen, den der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung zu erbringen bzw. um die Leistung zu erhalten (Entscheid der SRK vom 13. Februar 2001 i.S. S. [SRK 2000-67], E. 4b).

c) Anders verhält es sich bei Subventionen. Sie sind Geldleistungen oder geldwerte Leistungen eines Gemeinwesens an ein anderes Gemeinwesen oder an Private, wobei die Ausrichtung dieser Leistungen von der Erfüllung einer bestimmten Aufgabe abhängig gemacht wird. Subventionen wirken als Mittel zur Verhaltenslenkung beim Empfänger und sollen Tätigkeiten auslösen oder unterstützen, an denen ein öffentliches Interesse besteht (Pierre Tschannen/Ulrich Zimmerli, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Bern 2005, § 46 Rz. 1f.; vgl. Art. 3 des Bundesgesetzes vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen [Subventionengesetz, SuG]; SR 616.1). Diese „Unentgeltlichkeit“ hat Einfluss auf die

mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation des beschriebenen Vorganges. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist bei Subventionen der enge Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung nicht gegeben, da kein Leistungsaustausch und somit kein steuerbarer Umsatz stattfindet (BGE 126 II 451 f. E. 6a). Durch diese fehlende Konnexität zwischen Leistung und Gegenleistung fliesse die Subvention darum auch nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, da es sich bei Subventionen – wie dargelegt – nicht um Entgelt für eine Lieferung oder Dienstleistung handle, welche der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwende (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Darum gehörten „Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand“ nicht zum Entgelt und lösten keine Mehrwertsteuerschuld auf den erhaltenen Geldbetrag aus (Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV; BGE 126 II 452 f. E. 6b).

d) Als Subventionen im Sinne von Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV gelten insbesondere auch Ausführbeiträge, welche als agrarpolitische Massnahme im Bereich der Unterstützung der schweizerischen Landwirtschaft geleistet werden und die Differenz zwischen den höheren Inlandpreisen und den tiefen Weltpreisen ausgleichen sollen. Konkret wird mit der Subvention der Export von Erzeugnissen der Nahrungsmittelindustrie aus schweizerischen Landwirtschaftsprodukten gezielt gefördert. Diesfalls sind sie nicht mit spezifischen Leistungen verknüpft, welche der Beitragsempfänger gegenüber der öffentlichen Hand zu erbringen hätte. Vielmehr geht es um die Förderung des Exportes als öffentliches Interesse. Somit liegt den Beiträgen kein Leistungsaustauschverhältnis zu Grunde. Nicht entscheidend ist dabei, ob die fraglichen Ausführbeiträge auf der Differenz zwischen den höheren Inlandpreisen und den tieferen Weltmarktpreisen oder nach anderen Faktoren bemessen werden (Urteil des Bundesgerichtes vom 11. Februar 2002, veröffentlicht in Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73, S. 149, E. 1.2; noch nicht rechtskräftiger Entscheid der SRK vom 14. Januar 2005 [SRK 2003-080], E. 2a).

3.- a) Dem Vorsteuerabzug kommt im System der als Nettoallphasensteuer ausgestalteten Mehrwertsteuer eine zentrale Bedeutung zu. Er ist das Instrument, mit dem erreicht werden soll, dass auf jeder Stufe der betrieblichen Leistungserstellung nur der geschaffene Mehrwert besteuert wird. Steuerobjekt bildet jedoch nicht der Mehrwert, sondern der Umsatz (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. Bern 2001, § 24, Rz. 175). Mit dem Vorsteuerabzug kann die dem Steuerpflichtigen überwälzte Steuer auf der Beschaffungsseite (sog. Input-Seite) abgezogen werden, worauf sich die Steuerzahllast verringert. Der Vorsteuerabzug ist in Art. 29 Abs. 1 MWSTV geregelt. Unter dem Titel „Ausschluss vom Vorsteuerabzug“ hält Art. 30 Abs. 6 MWSTV fest, dass der Vorsteuerabzug bei Erhalt von Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand verhältnismässig zu kürzen ist. Das Bundesgericht hat die Verfassungsmässigkeit dieser Regel bestätigt (BGE 126 II 452 f. E. 6b und c mit Hinweisen). Damit der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden könne, sei erforderlich, dass die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen für einen zum Vorsteuerabzug berechtigten Zweck, insbesondere für eine steuerbare Leistung, verwendet werden. Soweit der Preis durch Subventionen verbilligt sei, werden nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung die bezogenen Gegenstände nicht für eine steuerbare Leistung verwendet. Aus

diesem Grund sei der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen. Ohne diese Regelung würden gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung subventionierte Steuerpflichtige durch den Vorsteuerabzug zu einem Vorsteuerüberschuss und damit zu einer weiteren – indirekten – Subventionierung gelangen (BGE 126 II 453 f. E. 6d; siehe auch Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 zu Art. 30 Abs. 6).

b) Dem Bestimmungslandprinzip folgend, werden auch in der Schweiz Güter und Dienstleistungen, die ins Ausland exportiert werden, von der Inlandsteuer entlastet. Die Lieferung eines Gegenstands gegen Entgelt ins Ausland stellt grundsätzlich zunächst einmal eine steuerbare Inlandlieferung dar (vgl. Art. 4 lit. a und Art. 11 MWSTV). Aus diesem Grund sind solche Lieferungen von der Steuer zu entlasten, damit das Bestimmungslandprinzip verwirklicht werden kann. In technischer Hinsicht erfolgt die Entlastung so, dass der Exportumsatz von der Steuer befreit wird, wobei alle Vorsteuern, die im Zusammenhang mit der Exportleistung anfallen, abgezogen werden können (Art. 15 Abs. 1 und 2 MWSTV). Es handelt sich um eine echte Steuerbefreiung, weil die Vorsteuer abgezogen werden kann. Befreit kann aber nur werden, was der Steuer unterliegt. Subventionen bilden nicht Entgelt für eine mehrwertsteuerrechtliche Leistung; sie fliessen nicht in die Bemessungsgrundlage ein und bewirken keinen steuerbaren Umsatz. Dasselbe gilt auch für solche Subventionen im Zusammenhang mit Lieferungen ins Ausland. Soweit derartige Lieferungen subventioniert worden sind, ist die Vorsteuer im Umfang jener Beiträge verhältnismässig zu kürzen. Es verbleibt damit eine Steuerbelastung, eine *taxe occulte*, welche auf dem Weg des Vorsteuerabzuges nicht beseitigt werden kann. Das ist aber bedingt durch das System der Mehrwertsteuer, welche den Endverbrauch belasten soll. Von der Steuer echt befreit sind Lieferungen von Gegenständen ins Ausland und nicht die Ausfuhrbeiträge, welche in keinem unmittelbaren mehrwertsteuerrechtlichen Zusammenhang stehen (vgl. zum Ganzen das Urteil des Bundesgerichts vom 11. Februar 2002, a.a.O., S. 151 f. E. 2.1 f.; ferner auch der Entscheid der SRK vom 14. Juni 2001 [SRK 2000-136], E. 4a). Ausfuhrlieferungen sind dementsprechend gleich zu behandeln wie die übrigen Umsätze (bereits mehrfach genanntes Urteil des Bundesgerichts vom 11. Februar 2002, a.a.O., S. 151 f. E. 2.1 f.). Diese Sichtweise verstösst insbesondere nicht gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität oder gegen das Gebot der Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden (Urteil des Bundesgerichts vom 11. Februar 2002, a.a.O., S. 153 E. 3 und S. 156 E. 7).

c) Wie schon erwähnt, hat die Kürzung des Vorsteuerabzuges gemäss Art. 30 Abs. 6 MWSTV verhältnismässig zu erfolgen. Diese Regelung trägt gemäss Bundesgericht dem Umstand Rechnung, dass die vorsteuerbelasteten Gegenstände oder Dienstleistungen, insoweit als der Preis durch die Subvention verbilligt ist, nicht für einen steuerbaren Zweck verwendet werden. Das Vorsteuerabzugsrecht nach Art. 29 MWSTV setzt denn auch voraus, dass der Gegenstand oder die Dienstleistung in einen steuerbaren Umsatz Eingang findet (BGE 126 II 454 E. 6d). Ebenfalls eine Kürzung des Vorsteuerabzuges sieht Art. 32 Abs. 1 MWSTV vor. Demnach ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen, falls der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, welche zum

Vorteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke verwendet. Obwohl zwischen der Vorsteuerabzugskürzung bei Subventionen, welche auf den Mittelzufluss abstellt, und derjenigen bei gemischter Verwendung, die sich an der Verwendung orientiert, ein Unterschied in der Betrachtungsweise liegt, zielen schliesslich beide auf dasselbe Resultat ab: die korrekte Erfassung sämtlicher vorsteuerbelasteten Gegenstände oder Dienstleistungen in demjenigen Umfang, in dem sie für einen steuerbaren Zweck verwendet werden. Somit erscheint eine analoge Anwendung der für Art. 32 Abs. 1 MWSTV anwendbaren Grundsätze als gerechtfertigt (vgl. auch BGE 126 II 443 E. 6d, wo ausdrücklich auf Art. 32 Abs. 1 MWSTV hingewiesen wird). Die SRK hat im Zusammenhang mit der Vorsteuerabzugskürzung bei gemischter Verwendung erwogen, dass grundsätzlich sämtliche Aufwendungen und Investitionen aufgrund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen sind, und zwar nach betriebswirtschaftlichen, sachgerechten Kriterien. Ist dies nicht möglich, muss die Zuordnung mit Hilfe von Schlüsseln erfolgen, welche auf betrieblich-objektiven Kriterien beruhen (z.B. Fläche, Volumen, Umsätze, usw.; Entscheid der SRK vom 4. März 2002 [SRK 2001-089], veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.58 E. 4b/aa).

4.- a) Im vorliegenden Fall erhielt die Beschwerdeführerin in den Jahren 1995 bis 1997 vom Bund Beiträge für den Export von Apfel- und Birnensaftkonzentraten, welche zur Ausgleichung der Differenz zwischen dem im Voraus festgesetzten "Stützungspreis" mit demjenigen Kaufpreis, welcher dem ausländischen Abnehmer in Rechnung gestellt wurde, dienen. Konkret handelte es sich um Finanzhilfen aus der Absatzförderung gestützt auf die damals gültige Verordnung über die Verwertung der Kernobsternten vom 4. September 1996 (AS 1996 2526 und nachfolgende Revisionen; aufgehoben am 7. Dezember 1998) sowie um Beihilfen gestützt auf die Verordnung über die Ausfuhr von Kernobst und Kernobsterzeugnissen vom 20. Juni 1952 (AS 1952 533 und nachfolgende Revisionen; aufgehoben am 7. Dezember 1998). Ausfuhrbeiträge, die als agrarpolitische Massnahmen im Bereich der Unterstützung der schweizerischen Landwirtschaft geleistet werden und die Differenz zwischen den höheren Inlandpreisen und den tieferen Weltmarktpreisen ausgleichen sollen, sind nach höchst-richterlicher Rechtsprechung ganz allgemein als Subventionen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn zu qualifizieren (E. 2d). Hier verhält es sich nicht anders und es handelt sich bei den massgeblichen Ausfuhrbeiträgen ebenfalls um Subventionen gemäss Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV. Demnach fehlt es an einer spezifischen, marktwirtschaftlich gleichwertigen Gegenleistung gegenüber der öffentlichen Hand. Der Zweck der Beiträge liegt einzig in der Förderung der internationalen Marktfähigkeit der inländischen Obstproduzenten und -verwerter. Auch die Botschaft zur Weiterentwicklung der Agrarpolitik (Agrarpolitik 2007) hält mit rückwirkender Beurteilung fest, dass der Überschuss an Mostobst dank dieser Subventionen verwertet werden kann und beabsichtigt wird, die Massnahmen fortzuführen, indem „dank der Ausfuhrbeiträge für Apfel- und Birnensaftkonzentrat, die im Obstsektor die wichtigste monetäre Stütze darstellen, die Hälfte des produzierten Mostobstes ins Ausland abgesetzt wird“ (Botschaft zur Weiterentwicklung der Agrarpolitik [Agrarpolitik 2007], Teil II: Bundesbeschluss über die finanziellen Mittel für die Landwirtschaft in den Jahren 2004 bis 2007 [BBl vom 23. Juli 2002], S. 4915). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ändert an der Qualifikation der

vorliegenden Ausführbeiträge als mehrwertsteuerliche Subventionen auch der Umstand nichts, dass diese Beiträge nicht generell, sondern lediglich als “Differenzzahlungen“ – d.h. nach dem jeweiligen Unterschied zwischen dem “Stützungspreis“ und dem tatsächlich erzielten Preis – geleistet werden (vgl. erneut E. 2c). Soweit die Beschwerdeführerin einwendet, die Gegenleistung – das Entgelt – bestehe entweder aus der Zahlung des ausländischen Abnehmers allein, oder aus der Zahlung des Empfängers im Ausland und dem Beitrag des Bundes zusammen, missachtet sie die geltende Rechtsprechung.

b) Da es sich bei den Ausführbeiträgen, welche die Beschwerdeführerin in der fraglichen Zeit erhalten hat, um Subventionen handelt, fliessen sie nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein und sind – wie bereits dargelegt (E. 2c) – vom Entgelt ausgenommen. Dementsprechend ist der Vorsteuerabzug – ungeachtet der Tatsache, dass die Subventionen in casu als Ausführbeiträge ausgestaltet sind – verhältnismässig zu kürzen, denn Ausfuhrlieferungen werden gleich behandelt wie die übrigen Umsätze (Entscheid des Bundesgerichts vom 11. Februar 2002, a.a.O., S. 152 E. 2.2). Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, erweist sich als unbehelflich. Insbesondere scheint sie zu verkennen, dass die Lieferung eines Gegenstands gegen Entgelt ins Ausland zunächst einmal eine steuerbare Inlandlieferung ist. Soweit diese subventioniert worden ist, muss die Vorsteuer im Umfang jener Beiträge verhältnismässig gekürzt werden. Nicht richtig ist daher der Einwand, dass die Kürzung des Vorsteuerabzuges nicht in gleicher Weise vorgenommen werden dürfe wie bei einem subventionierten Inlandumsatz. Das Vorgehen der ESTV erweist sich in diesem Punkt als korrekt und ist nicht zu beanstanden.

c) aa) Schliesslich beanstandet die Beschwerdeführerin den quantitativen Umfang der von der Vorinstanz vorgenommenen Kürzung des Vorsteuerabzuges. Nicht bestritten werden dabei die von der ESTV konkret erfassten Ausgangszahlen der erzielten Umsätze sowie der entstandenen Aufwendungen, weshalb die SRK davon ausgeht, dass sie insoweit grundsätzlich nicht zu beanstanden sind. Die Beschwerdeführerin rügt zunächst, dass die Kürzung auf jene Vorsteuern zu beschränken sei, welche unmittelbar im Zusammenhang mit dem Erhalt der Ausführbeiträge stünden. Dem kann indes nicht zugestimmt werden. Gemäss Bundesgericht muss die Kürzung des Vorsteuerabzuges auf alle vorsteuerbelasteten Gegenstände und Dienstleistungen – insoweit der Preis durch die Subvention verbilligt ist – Anwendung finden. Die ESTV geht also richtig in ihrer Betrachtungsweise, wenn sie die Vorsteuerabzüge nicht nur auf jene Aufwendungen beschränkt, welche direkt und unmittelbar in die subventionierten Ausgangsumsätze (sog. Output-Seite) einfliessen, sondern auch insoweit eine Kürzung vorzunehmen ist, als die vorsteuerbelasteten Gegenstände und Dienstleistungen in uneingeschränkt steuerbare Leistungen eingehen (vgl. auch die Ausführungen im Entscheid des Bundesgerichts vom 11. Februar 2002, a.a.O., E. 2.3). Eine andere Betrachtungsweise wäre nicht sachgerecht. Insofern sind nebst dem Bereich der Obstverarbeitung auch die vorsteuerbelasteten Gegenstände und Dienstleistungen im Bereich der übrigen Betriebsaufwendungen und Investitionen zu berücksichtigen und verhältnismässig zu kürzen. Unbehelflich erweist sich in diesem Zusammenhang der beschwerdeführerische Hinweis auf ein Kürzungsbeispiel in der Spezialbroschüre Nr. 6 vom September 2000, Ziff. 1.1.4.3. Der Einwand scheint zu verkennen,

dass einerseits die Wegleitungen, Broschüren und Merkblätter in der Regel ohnehin keine vom materiellen Recht abweichende Behandlung zu begründen vermögen (Entscheid der SRK vom 16. Dezember 2002 [SRK 2002-061], veröffentlicht in SteuerRevue [StR] 3/2004 S. 228 f. [Hinweis]), und andererseits die von der ESTV in der Spezialbroschüre Nr. 6 getroffenen Regelungen sowieso frühestens für das MWSTG Gültigkeit beanspruchen können. Wenn die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang geltend macht, dass sich eine Vorsteuerabzugskürzung wegen Subventionen einzig dadurch rechtfertigen lasse, wenn der Beitrag zu einem tieferen Endverbraucherpreis und damit zu einem tieferen Steueraufkommen führe, als wenn die Kosten über den vom Verbraucher bezahlten Preis allein finanziert würde, und darauf hinweist, dass der Effekt eines solchen teilweisen Steuerausfalls bei von der Steuer befreiten Ausfuhrumsätzen prinzipiell ausgeschlossen sei (und auch keine Korrektur der zu tiefen Steuer auf dem verbilligten Endverbraucherpreis vorgenommen werden müsse), missachtet sie die Systematik der Mehrwertsteuerordnung und die Rechtsprechung in diesem Punkt.

bb) Die Beschwerdeführerin hat es im Weiteren versäumt, ihrerseits eine eigene schlüssige Auflistung der vorsteuerbelasteten Aufwendungen sowie der erwirtschafteten Umsätze beizubringen, welche eine ihrer Meinung nach adäquatere Aufteilung bzw. Vorsteuerabzugskürzung erlaubt hätte. Nach der Beweislastregel obläge es indes der Beschwerdeführerin, steuermindernde Tatsachen rechtsgenügend darzulegen (vgl. Entscheid der SRK vom 18. November 2002 [SRK 2001-145], veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3b/bb sowie AJP 9/2003 S. 1076 und StR 10/2003 S. 696). Die SRK beschränkt sich daher darauf zu überprüfen, ob sich die Verwaltung bei den konkret vorgenommenen Vorsteuerabzugskürzungen innerhalb ihres Ermessensspielraumes bewegt hat. Die ESTV hat hierfür die Pauschalvariante 1 (Teilzuordnung der Vorsteuer) gemäss Branchenbroschüre Nr. 19, Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung, vom Dezember 1995, Ziff. 1.4.2 und 4., angewandt und die Vorsteuerabzugskürzung jeweils im Sinne eines Umsatzschlüssels vorgenommen, indem sie zuerst die vereinnahmten Subventionen zu dem im Bereich der Obstverwertung erzielten Umsatz ins Verhältnis gesetzt und auf "Materialaufwand und Dienstleistungen" im Bereich der Obstverwertung entsprechend eine Kürzung vorgenommen hat. Anschliessend hat sie die vereinnahmten Subventionen zum Gesamtumsatz ins Verhältnis gesetzt und auf den "übrigen Betriebsaufwendungen und Investitionen" ebenfalls eine entsprechende Kürzung vorgenommen. Den Akten und ermittelten Umsatz- und Aufwandzahlen sowie insbesondere den von der Beschwerdeführerin beigebrachten Belegen kann denn auch nichts entnommen werden, was umfangmässig eine davon wesentlich abweichende oder eine effektive Zuordnung der vorsteuerbelasteten Bezüge zu einer bestimmten steuerbaren Tätigkeit erlauben würde. Wenn die Verwaltung in analoger Anwendung von Art. 32 Abs. 1 MWSTV zum Schluss kommt, dass in casu eine verhältnismässige Zuordnung mit Hilfe eines bestimmten Schlüssels notwendig ist, so ist dies seitens der SRK unter den dargelegten rechtlichen Voraussetzungen und Umständen nicht zu beanstanden. Ebenso wenig, dass sie hierzu die Pauschalvariante 1 angewandt hat. Dies rechtfertigt sich umso mehr, als es im Ermessen der ESTV liegt, festzulegen, in welchen Bereichen und unter welchen Bedingungen Erleichterungen in der Steuerermittlung gewährt werden (vgl. auch Art. 47 Abs. 3 MWSTV). Ferner scheint auch der gewählte Verteilschlüssel an sich – der Vergleich der Umsätze – durchaus ein taugliches Mittel zu sein. Auf jeden Fall

kann nicht gesagt werden, die Verteilung beruhe nicht auf betrieblich-objektiven Kriterien. Aus dem Vorgesagten wird deutlich, dass die vorliegende Kürzung des Vorsteuerabzugs einer Ermessensprüfung standhält, weshalb sich die Beschwerde auch diesbezüglich als unbegründet erweist. Angesichts dieses Ergebnisses sieht sich die SRK in casu nicht veranlasst, eine weitergehende Überprüfung der von der ESTV vorgesehenen Methoden zur Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung (so genannte gesetzliche Methode, Pauschalvarianten 1 und 2 sowie Alternativmethode) vorzunehmen.

5.- Die ESTV hat der Beschwerdeführerin im Einspracheentscheid vom 10. Juli 2003 in Anwendung von Art. 56 Abs. 2 MWSTV, wonach die Kosten abweisender Einspracheentscheide in der Regel von den Einsprechenden zu tragen sind, die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 840.-- auferlegt (Verfahrenskosten von Fr. 580.-- sowie die Kosten des Entscheidungsverfahrens von Fr. 260.--). Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht – im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung – vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidungsverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind neue Verfahrensvorschriften grundsätzlich sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das leuchte insbesondere dann ein, wenn das neue Recht dem Rechtssuchenden günstiger ist (BGE 115 II 101; 111 V 47; vgl. Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 29 Rz. 79; Pierre Moor, *Droit administratif*, Band I, 2. Auflage, Bern 1994, S. 171). Das gilt namentlich für Bestimmungen über die Verfahrenskosten oder wenn die Bestimmungen für die betroffene Person günstiger sind (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 [2A.68 und 69/2003], jeweils E. 9; vgl. ASA 67 S. 409, E. 3b). Die Übergangsbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes schliessen die sofortige Anwendung der neuen Kostenvorschrift für am 1. Januar 2001 vor der ESTV hängige Verfahren nicht aus. Das Bundesgericht hat eine entgegenstehende Praxis der Verwaltung aufgehoben (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004, a.a.O., jeweils E. 9).

Im Zeitpunkt der Einleitung des Einspracheverfahrens stand noch die Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 in Kraft. Den Einspracheentscheid hat die ESTV indes nach dem 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, erlassen (10. Juli 2003). Die im angefochtenen Einspracheentscheid verfügte Auferlegung der Verfahrenskosten zu Lasten der Beschwerdeführerin ist daher aufzuheben und die Beschwerde bezüglich dieses Punktes gutzuheissen.

6.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde einzig hinsichtlich der Auferlegung von Verfahrenskosten im Einspracheverfahren gutzuheissen, im Übrigen in allen Punkten abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin nur in einem untergeordneten Punkt obsiegt, sodass ihr als im Hauptpunkt unterliegende Partei dennoch sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 1'500.-- (bestehend aus Spruch-

und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV; SR 172.041.0]). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen aus den gleichen Gründen, welche zu keiner Reduktion der vorliegenden Verfahrenskosten führten (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X vom 10. September 2003 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 10. Juli 2003 wird teilweise gutgeheissen und Dispositiv Ziff. 3 des Einspracheentscheides der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 10. Juli 2003, wonach die X die Kosten für die vorinstanzlichen Verfahren von insgesamt Fr. 840.-- zu bezahlen hat, aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 1'500.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- verrechnet.
- 3.- Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
- 4.- Der Entscheid wird der Vertreterin der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben**

(Art. 99 Abs. 1 lit. g OG). Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber ad hoc:

Pascal Mollard

Raphael Nusser