



SRK 2003-080

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Barbara Merz Wipfli; Daniel Riedo
Die Gerichtsschreiberin: Jeannine Müller

Entscheid vom 14. Januar 2005

in Sachen

X. AG, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1997;
Ausfuhrbeiträge /
Vorsteuerabzug infolge Subventionen (Art. 30 Abs. 6 MWSTV)

Sachverhalt:

A.- Die X. AG, ..., ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Sie betreibt die Förderung des inländischen Obstbaus und der Obstverwertung sowie den Handel mit diesbezüglichen Bedarfsartikeln. In den Jahren 1995 und 1996 beteiligte sie sich am Export von Apfel- und Birnensaftkonzentraten. Diesbezüglich erhielt sie vom Bund Finanzhilfen zur Ausglei- chung der

Differenz zwischen den Produktionskosten und dem Exportpreis. Im Zeitraum vom 17. November bis 5. Dezember 1997 führte die ESTV bei der X. AG eine Steuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1997 durch. Dabei stellte die ESTV fest, dass die Steuerpflichtige insbesondere die Vorsteuerkürzung aufgrund der erhaltenen Subventionen sowie die Versteuerung der sich am 31. Dezember 1994 am Lager befindlichen Mehrweggebinde unterlassen hatte. Mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) wurden Steuernachbelastungen von Fr. 127'134.-- (darin ist die Aufrechnung von Fr. 114'121.10 enthalten, welche aufgrund erhaltener Subventionen zu Unrecht als Vorsteuern in Abzug gebracht worden waren) vorgenommen. Im Weiteren forderte die ESTV mit der EA Nr. (...) Eigenverbrauchssteuern von insgesamt Fr. 10'992.-- auf den sich per 31. Dezember 1994 am Lager befindlichen Mehrweggebinden, welche unter dem Recht der Warenumsatzsteuer steuerfrei bezogen worden waren (Art. 84 Abs. 5 MWSTV), nach.

B.- Mit Schreiben vom 10. Dezember 1997 erklärte sich die X. AG mit den beiden EA Nr. (...) und (...) nicht einverstanden, worauf die ESTV mit Entscheid vom 30. Juni 1999 an ihren Nachforderungen festhielt. Dagegen erhob die Steuerpflichtige am 7. Juli 1999 Einsprache und beantragte die Aufhebung des Entscheids vom 30. Juni 1999 und der zugrunde liegenden EA Nr. (...) und (...) sowie die Sistierung des Verfahrens bis zum Vorliegen der Entscheide des Bundesgerichts in den zu dieser Thematik hängigen Verfahren. Gestützt darauf wurde das Verfahren am 9. November 1999 sistiert. Nachdem das Bundesgericht mit Datum vom 28. Januar 2000 bezüglich Mehrweggebinde in mehreren Fällen ein Grundsatzurteil gefällt hatte, zog die X. AG mit Schreiben vom 8. Juni 2000 ihre Einsprache in diesem Punkt zurück, hielt im Übrigen indes daran fest. Mit Begleitschreiben vom 17. Juli 2002 liess die ESTV der X. AG zwei Bundesgerichtsurteile zukommen, welche zwischenzeitlich im Zusammenhang mit Subventionen gefällt worden waren, und stellte die Fortführung des Einspracheverfahrens in Aussicht, sofern sie bis zum 15. August 2002 keine Reaktion von der Steuerpflichtigen erhalten würde. Nachdem die X. AG am 4. Dezember 2002 telefonisch an der Aufrechterhaltung festhielt, wies die ESTV die Einsprache, soweit der Entscheid vom 30. Juni 1999 nicht infolge Rückzugs in Rechtskraft erwachsen sei, mit Einspracheentscheid vom 24. März 2003 ab.

C.- Dagegen lässt die X. AG (Beschwerdeführerin) am 8. Mai 2003 bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde führen und beantragen, den angefochtenen Einspracheentscheid – soweit nicht die Rechtskraft betreffend – aufzuheben, und stattdessen festzustellen, dass die Beschwerdeführerin der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1997 schulde und zu Recht bezahlt habe: Fr. 13'013.-- Mehrwertsteuer. Im Wesentlichen wird geltend gemacht, dass es sich bei den erhaltenen Ausfuhrbeiträgen nicht um Subventionen, sondern um entgeltliche Gegenleistungen handle, welche im direkten Zusammenhang mit den von ihr erbrachten Leistungen stünden. Die Beschwerdeführerin werde denn auch nicht generell dafür entschädigt, dass sie den Produzenten das Mostobst abnehme und verarbeite, sondern sie erhalte nur dann eine Differenzzahlung, wenn und soweit der im Voraus festgelegte Verkaufspreis mit den konkreten Ausfuhrlieferungen nicht erzielt werde. Zudem dürfe die Kürzung der Vorsteuern im Fall von Ausfuhrbeiträgen aus

systematischen Überlegungen auf keinen Fall gleich ausfallen wie bei einem subventionierten Inlandumsatz. Schliesslich sei die von der ESTV vorgenommene Kürzung in quantitativer Hinsicht keineswegs gerechtfertigt. In ihrer mit verlängerter Frist bis zum 26. August 2004 mit Datum vom 10. Juli 2004 eingereichten Vernehmlassung beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben an die SRK wird – soweit entscheiderelevant – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) sowie die Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der hier zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 1995 bis 1997 zugetragen. Die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde richtet sich demzufolge grundsätzlich noch nach bisherigem Recht (Art. 93 und 94 MWSTG). Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV; aSR 641.201, AS 1994 1464 und nachfolgende Revisionen MWSTV]). Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Die vom 8. Mai 2003 datierende Beschwerde ist – unter Berücksichtigung von Art. 22a Bst. a VwVG – rechtzeitig erfolgt. Auf die Beschwerde ist deshalb grundsätzlich einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG nach diesem Gesetz, soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind. Die SRK kann den angefochtenen Entscheid prinzipiell in vollem Umfang überprüfen. Wer Beschwerde führt, kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.- a) aa) Der Mehrwertsteuer unterliegen im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Die Bemessungsgrundlagen zur Steuerermittlung sind in Art. 26 MWSTV geregelt. Demnach wird die Steuer vom Entgelt berechnet (Abs. 1). Dazu gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Abs. 2). Nicht zum Entgelt zählen nach Abs. 6 Bst. b von Art. 26 MWSTV “Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand“. Diese fliessen nicht in die Bemessungsgrundlage ein und unterliegen der Steuer nicht. Das Bundesgericht hielt in BGE 126 II 443 E. 6 in grundsätzlicher Weise fest, dass

erst mit Austausch von Leistungen ein steuerbarer Umsatz stattfindet. Zusätzlich sei eine wirtschaftliche Verknüpfung erforderlich, d.h. es müsse ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen. Dieser enge Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung sei indes bei der Subvention gerade nicht gegeben. Durch die Ausrichtung von Subventionen wolle der Subventionsgeber denn auch beim Subventionsempfänger lediglich ein bestimmtes Verhalten hervorrufen, das zur Erreichung eines bestimmten, im öffentlichen Interesse liegenden Zieles als geeignet erscheine. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung des Subventionsempfängers würden die Beiträge aber ohne Gegenleistung erfolgen, d.h. es sei insbesondere keine marktwirtschaftlich gleichwertige Gegenleistung zu entrichten. Aus diesem Grund sei es folgerichtig, dass solche Subventionen nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einfließen und daher vom Entgelt ausgenommen sind (bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts vom 11. Februar 2002, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht [ASA] 73 S. 149 E. 1.2).

bb) Als Subventionen im Sinne von Art. 26 Abs. 6 Bst. 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 tieferen Weltmarktpreisen ausgleichen sollen (Urteil des Bundesgerichts vom 11. Februar 2002, a.a.O., S. 150 E. 1.3). Konkret handelt sich um die Förderung des Exports von Erzeugnissen der Nahrungsmittelindustrie aus schweizerischen Landwirtschaftsprodukten. 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 Exports als ein öffentliches Interesse. Somit liegt den Beiträgen kein Leistungsaustauschverhältnis zugrunde. 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 Bundesgerichts vom 11. Februar 2002, a.a.O., S. 152 E. 2.3).

b) aa) Nach Art. 29 Abs. 1 MWSTV kann ein Steuerpflichtiger die Vorsteuer abziehen, wenn er Gegenstände oder Dienstleistungen für einen der dort in Abs. 2 genannten, steuerbaren Zwecke verwendet. Unter dem Titel "Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht" ist in Art. 30 Abs. 6 MWSTV festgelegt, dass der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen ist, soweit ein Steuerpflichtiger Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält. Das Bundesgericht hat die Verfassungsmässigkeit dieser Regelung bestätigt (BGE 126 II 452 f. E. 6b und c mit Hinweisen). Art. 30 Abs. 6 MWSTV ist mithin im Gesamtzusammenhang zu sehen: Damit der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, ist 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 ist, werden nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung die bezogenen Gegenstände nicht für eine steuerbare Leistung verwendet. Aus diesem Grund ist der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen. Ohne diese Regelung würden gemäss Auffassung des Bundesgerichts 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).

bb) 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 Bst. 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 Vorsteuerabzugs 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).

cc) Wie schon erwähnt, hat die Kürzung des Vorsteuerabzugs 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 Vorsteuerabzugs 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 Vorsteuerabzug 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 schlussendlich 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).

3.- a) Im vorliegenden Fall erhielt die Beschwerdeführerin in den Jahren 1995 und 1996 vom Bund Beiträge für den Export von Apfelsaft- und Birnensaftkonzentraten, welche zur Ausgleichung der Differenz zwischen dem im Voraus festgesetzten "Stützungspreis" und demjenigen Kaufpreis, welcher dem ausländischen Abnehmer in Rechnung gestellt wurde, dienten. 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). Nicht massgeblich ist dabei, ob diese Beiträge vom Bundesamt für Landwirtschaft, wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht und von der ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 10. Juli 2003 übernommen, oder von der Eidgenössischen Alkoholverwaltung ausbezahlt wurden, so wie im Einspracheentscheid vom 24. März 2004 festgehalten. In Anbetracht der höchstrichterlichen Rechtsprechung, wonach 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, ganz allgemein als Subventionen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn zu qualifizieren sind (E. 2a/bb), erhellt, dass es sich auch bei den hier massgeblichen Ausfuhrbeiträgen um Subventionen gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV handelt. So 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. Entgegen der beschwerdeführerischen Auffassung ändert an der Qualifikation der vorliegenden Ausfuhrbeiträge als 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. 2a/bb vorstehend). Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass das von der Beschwerdeführerin beigebrachte Schreiben des Bundesamts für Landwirtschaft, Mostverarbeitung 2000, nicht den hier massgeblichen Streitgegenstand (1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1997) betrifft und

dementsprechend ohnehin nicht zur Entscheidungsfindung beigezogen werden kann. 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 somit die geltende Rechtsprechung.

b) aa) 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. 2b/aa) – 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 (E. 2b/bb). Nicht richtig ist daher der Einwand, dass die Kürzung des Vorsteuerabzugs nicht in gleicher Weise vorgenommen werden dürfe wie bei einem subventionierten Inlandumsatz (Beschwerdeschrift, S. 5, Ziff. 7). Wenn die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang geltend macht, dass sich eine Vorsteuerkürzung 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) Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin führt auch Art. 38 Abs. 8 des seit 1. Januar 2001 gültigen Mehrwertsteuergesetzes, wonach Erstattungen, Beiträge und Beihilfen bei Lieferungen ins Ausland, deren Umsätze nach Art. 19 Abs. 2 MWSTG von der Steuer befreit sind, nicht als Subventionen oder Beiträge der öffentlichen Hand gelten, zu keinem anderen Ergebnis. Diese Einschränkung war in Art. 36 Abs. 7 des Entwurfs zum MWSTG, wie er von der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats ausgearbeitet wurde, noch nicht enthalten (vgl. BBl 1996 V 908). Sie wurde erst im Rahmen der ständerätlichen Beratung in das Gesetz eingefügt. Dabei handelt es sich - auch nach der im Parlament vertretenen Ansicht – um eine “Sonderregelung“, welche die allgemeine Regel einschränkt (vgl. AB 1998 S 1000, Votum Brändli; vgl. ferner auch Entscheid des Bundesgerichts vom 11. Februar 2002, a.a.O., S. 154 f. E. 5) und nicht um eine systemgerechte Lösung (Beschwerdeschrift, S. 5, Ziff. 7). Sie ist daher weder als Konkretisierung der (geltenden) Mehrwertsteuerverordnung noch als Lückenfüllung anzusehen, sodass das zukünftige Recht keine Hilfe für die Auslegung des geltenden Rechts gibt (vgl. BGE 125 II 326 ff. E. 7b; 124 II 201 f. E. 5d). Im Übrigen ist nach konstanter Rechtsprechung der SRK das jeweils geltende materielle Recht (in casu Mehrwertsteuerverordnung) anzuwenden, selbst wenn der Sachverhalt nur bis zum Inkrafttreten des neuen

Rechts (Mehrwertsteuergesetz) so zu beurteilen ist (vgl. Entscheid der SRK vom 17. Dezember 1999 [SRK 1997-128], E. 3c, veröffentlicht in MWST-Journal 2/2000 S. 57 ff.).

c) aa) Schliesslich beanstandet die Beschwerdeführerin den quantitativen Umfang der von der Vorinstanz vorgenommenen Kürzung des Vorsteuerabzugs. 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. Berücksichtigt man, dass gemäss Bundesgericht vorsteuerbelastete Gegenstände oder Dienstleistungen, insoweit als der Preis durch die Subvention verbilligt ist, nicht für einen steuerbaren Zweck verwendet werden, und dass das Vorsteuerabzugsrecht nach Art. 29 MWSTV voraussetzt, dass der Gegenstand oder die Dienstleistung in einen steuerbaren Umsatz Eingang findet, erhellt, dass die Betrachtungsweise der ESTV, wonach die Vorsteuerabzugskürzung sich nicht nur auf jene Aufwendungen beschränkt, welche direkt und unmittelbar in die subventionierten Ausgangsumsätze einfließen, sondern auch insoweit eine Kürzung vorzunehmen ist, als die vorsteuerbelasteten Gegenstände und Dienstleistungen in uneingeschränkt steuerbare Leistungen eingehen, nicht zu beanstanden ist (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.

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. Vorsteuerkürzung 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 sie sich daher zu überprüfen, ob sich die Verwaltung bei den konkret vorgenommenen Vorsteuerabzugskürzungen innerhalb ihres Ermessensspielraums 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 Vorsteuerkürzung jeweils im Sinne eines Umsatzschlüssels vorgenommen, indem sie zuerst die vereinnahmten

Subventionen zum 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 weitergehendere Überprüfung der von der ESTV vorgesehenen Methoden zur Ermittlung der Vorsteuerkürzung (so genannte gesetzliche Methode, Pauschalvarianten 1 und 2 sowie Alternativmethode) vorzunehmen.

4.- Die ESTV hat der Beschwerdeführerin im Einspracheentscheid vom 24. März 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. 820.-- auferlegt (Verfahrenskosten von Fr. 550.-- sowie die Kosten des Entscheidverfahrens von Fr. 270.--). Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht – im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung – vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidverfahren 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 An-

wendung 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 (24. März 2003). Die im angefochtenen Einspracheentscheid verfügte Auferlegung der Verfahrenskosten zu Lasten der Beschwerdeführerin ist daher aufzuheben und die Beschwerde bezüglich dieses Punktes gutzuheissen.

5.- 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. 2'000.-- (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 (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

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

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG vom 8. Mai 2003 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. März 2003 wird teilweise gutgeheissen und Dispositiv Ziff. 4 des Einspracheentscheides der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. März 2003, wonach die X. AG die Kosten für die vorinstanzlichen Verfahren von insgesamt Fr. 820.-- zu bezahlen hat, aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 2'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- 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 Bst. 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:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Jeannine Müller