



SRK 2003-128

SRK 2003-189

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Daniel Riedo, Peter Spinnler
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

Entscheid vom 12. Mai 2004

in Sachen

X (ehemalige Y [ehemalige Z]), c/o X. AG, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
Forschungstätigkeit / Entgeltlichkeit / Vorsteuerabzug

Sachverhalt:

A.- Y (Stiftung; ehemalige Z; heute: X) war eine Stiftung nach Art. 80 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210). Ihr Zweck bestand gemäss Stiftungsurkunde in der Unterstützung und Durchführung von wissenschaftlichen Arbeiten und Programmen - insbesondere von Projekten mit hohem Risiko im Bereiche Chemikalien und Bauchemikalien - im Interesse der X. AG (ehemalige Y. AG) und ihrer Konzerngesellschaften (Art. 2). Das Stiftungsvermögen betrug Fr. 3 Mio. und wurde durch freiwillige Zuwendungen der Stifterin und von Dritten sowie durch die Erträge des

Stiftungsvermögens geäufnet. Zur Erfüllung des Stiftungszweckes konnten nicht nur die Zinsen, sondern auch das Stiftungsvermögen selbst ganz oder teilweise in Anspruch genommen werden (Art. 3). Die Stiftung war gestützt auf Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (im Folgenden: ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen im Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. März 1999 eingetragen.

B.- An diversen Tagen in den Monaten September und November 1997 führte die ESTV bei der Stiftung eine Kontrolle gemäss Art. 50 MWSTV betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1997 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 30. September 1997) durch. Gestützt auf das Ergebnis dieser Kontrolle machte die ESTV für die genannten Steuerperioden mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 15. Dezember 1997 eine Nachbelastung von insgesamt Fr. 98'031.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins ab 31. März 1996 geltend. Die Verwaltung hielt der Stiftung vor, für Dritte gegen Entgelt ausgeführte Forschungstätigkeiten seien steuerbar; würden die Forschungsarbeiten jedoch nicht gegen Entgelt ausgeführt, sondern - wie im Falle der Stiftung - aus dem Stiftungsvermögen oder aus Finanzerträgen finanziert, unterliege eine solche Tätigkeit nicht der Mehrwertsteuer, da daraus keine steuerbaren Umsätze resultierten. Ein Vorsteuerabzug sei in diesen Fällen ausgeschlossen. Ferner sei bei gemischter Tätigkeit der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen.

C.- Mit Schreiben vom 31. März 1998 liess die Stiftung die EA bestreiten, worauf die ESTV mit Entscheid vom 15. Januar 1999 verfügte, die Stiftung habe für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1997 Fr. 98'031.-- nebst Verzugszins zu bezahlen. Dagegen liess die Stiftung am 16. Februar 1999 Einsprache erheben und im Wesentlichen den Antrag stellen, der Entscheid sei aufzuheben.

D.- Am 8. April 1999 beantragte die Stiftung, infolge Aufhebung bzw. Löschung im Handelsregister per 12. März 1999 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der ESTV gestrichen zu werden. Die Verwaltung vollzog die beantragte Löschung am 27. April 1999 mit Wirkung per 31. März 1999.

E.- Mit Einspracheentscheid vom 30. Juni 2003 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Nachforderung für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1997 im Betrag von Fr. 98'031.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins.

F.- Mit Eingabe vom 29. August 2003 führt Y Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 30. Juni 2003 und stellt den Antrag, es sei die Nichtigkeit des angefochtenen Einspracheentscheids

festzustellen; eventualiter sei der Einspracheentscheid aufzuheben. Nach diesem Beschwerdeeingang eröffnete die SRK das Beschwerdeverfahren mit der Bezeichnung Y unter der Prozedurnummer SRK 2003-128.

G.- Am 12. November 2003 hob die ESTV den Einspracheentscheid vom 30. Juni 2003 wiedererwägungsweise auf, traf einen neuen Einspracheentscheid und forderte von X als Rechtsnachfolgerin der Y Fr. 98'031.-- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins. Die ESTV beantragte, die SRK habe damit das Verfahren SRK 2003-128 vom Protokoll abzuschreiben, da die Beschwerde vom 29. August 2003 gegen den Einspracheentscheid vom 30. Juni 2003 wegen des Wechsels des Steuersubjekts gegenstandslos geworden sei. Die SRK lud in der Folge die Stiftung ein, entsprechend zur Frage der Gegenstandslosigkeit schriftlich Stellung zu nehmen. Hiezu liess sich die Stiftung am 17. Dezember 2003 vernehmen und brachte bei dieser Gelegenheit unaufgefordert noch weitere Punkte vor.

H.- Mit Eingabe vom 12. Dezember 2003 lässt X (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 12. November 2003 bei der SRK Beschwerde führen und die Anträge stellen, es sei die Nichtigkeit des angefochtenen Einspracheentscheids festzustellen; eventualiter sei der Einspracheentscheid aufzuheben. Nach diesem Beschwerdeeingang eröffnete die SRK das Verfahren X unter der Prozedurnummer SRK 2003-189.

I.- Am 23. Januar 2004 und 9. Februar 2004 wandte sich die Beschwerdeführerin in zwei weiteren Eingaben neuerlich unaufgefordert an die SRK.

J.- Mit Vernehmlassung vom 16. Februar 2004 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Am 15. März 2004 liess die Beschwerdeführerin um einen weiteren Schriftenwechsel bei der SRK ersuchen. Mit Schreiben vom 17. März 2004 teilte die SRK der Beschwerdeführerin mit, dass auf einen weiteren Schriftenwechsel verzichtet werde. Am 27. April 2004 nahm ein Mitarbeiter der Vertreterin der Beschwerdeführerin am Sitz der SRK in Lausanne Akteneinsicht in das Dossier der Rekurskommission.

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

Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 ist 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 zu beurteilende Sachverhalt hat sich im Wesentlichen in den Jahren 1995 bis 1997 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 der [alten] Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV; aSR 641.201]). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 12. November 2003 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

b) aa) Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Einspracheentscheid vom 30. Juni 2003 sei nichtig, weil er gegenüber einer im Handelsregister gelöschten Stiftung erging. Diese sei im Zustellungszeitpunkt weder partei- noch prozessfähig gewesen, da sie keine Rechtspersönlichkeit mehr aufwies. Dieser Mangel sei derart schwerwiegend, dass er zur Nichtigkeit des Einspracheentscheides mit Wirkung ex tunc führe.

bb) Bei der Abgrenzung zwischen blosser Anfechtbarkeit und Nichtigkeit folgt die jüngere Rechtsprechung der so genannten Evidenztheorie. Danach ist eine Verfügung nichtig, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit dadurch nicht ernsthaft gefährdet wird. Nichtigkeit bedeutet absolute Unwirksamkeit einer Verfügung. Eine nichtige Verfügung entfaltet keine Rechtswirkungen. Sie ist vom Erlass an (ex tunc) und ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich. Die Nichtigkeit ist nur ausnahmsweise anzunehmen. Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich schwerwiegende Verfahrensfehler sowie die Unzuständigkeit der verfügenden Behörde in Betracht. Dagegen haben inhaltliche Mängel nur in seltenen Ausnahmefällen die Nichtigkeit einer Verfügung zur Folge. Die Nichtigkeit ist von Amtes wegen zu beachten und kann von jedermann jederzeit geltend gemacht werden. Im Einzelnen müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit die Rechtsfolge der Nichtigkeit einer Verfügung eintritt: Die Verfügung muss einen besonders schweren Mangel aufweisen; der Mangel muss offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar sein; die Nichtigkeit darf die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährden; es ist zudem eine Abwägung zwischen dem Interesse an der Rechtssicherheit und dem Interesse an der richtigen Rechtsanwendung erforderlich (BGE 122 I 98 f.; 118 Ia 340; Entscheid der SRK vom 25. Februar 2003 in Sachen M. [SRK 2002-064], E. 2a und b; zum Ganzen: Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, S. 198 ff. Rz. 955 ff., mit Hinweisen).

cc) Die Beschwerdeführerin verkennt, dass die ESTV das Verfügungsverhältnis zur Stiftung begründete zu einem Zeitpunkt als dieser Partei- bzw. Prozessfähigkeit noch zukam. Falls - wie hier behauptet - solche Prozessvoraussetzungen im Verlauf des Steuerjustizverfahrens wegfallen, ist die ESTV nicht gehindert, das laufende Verfahren zu Ende zu führen. Die Verfahrensrechte können durch die Rechts- bzw. Steuernachfolgerin der Stiftung, also X, wahrgenommen

werden. Ein dem Einspracheentscheid vom 30. Juni 2003 anhaftender Mangel, welcher Nichtigkeit zur Folge hätte (s. E. bb hievor), ist demzufolge nicht ersichtlich.

c) aa) Die Beschwerdeführerin bestreitet jedoch, Steuernachfolgerin der Stiftung zu sein. Das Eidgenössische Departement des Innern (EDI) habe die Auflösung der Stiftung am 20. Mai 1998 verfügt, worauf diese am 18. März 1999 im Handelsregister und am 31. März 1999 im Register der ESTV für Mehrwertsteuerpflichtige gelöscht worden sei. Nach der Rechtsprechung der SRK sei die Auslösung der Steuernachfolge eng mit den zivilrechtlichen Grundsätzen verknüpft bzw. von der strikten Einhaltung der entsprechenden zivilrechtlichen Übertragungsformen abhängig (auf die zivilrechtlichen Voraussetzungen geht die Beschwerdeführerin sehr ausführlich ein). Das Unternehmen der liquidierten Stiftung sei jedoch nicht auf die Beschwerdeführerin übertragen worden, sondern lediglich der Liquidationserlös. Durch Zirkulationsbeschluss der Beschwerdeführerin sei denn auch die Auflösung der Stiftung und die Übertragung des Vermögens bestimmt worden. Es habe weder eine Übertragung des Unternehmens noch eine Fusion stattgefunden mit der Folge, dass eine Steuersukzession ausgeschlossen sei.

bb) Wer eine Unternehmung mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten der übernommenen Unternehmung ein (Art. 23 Abs. 2 MWSTV). Die Steuernachfolge gemäss dieser Vorschrift setzt voraus, dass ein gesamtes Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernommen wird. Hiezu ist erforderlich, dass das bisherige Unternehmen wegfällt. Dann tritt der Steuernachfolger in alle Rechte und Pflichten des früheren Steuersubjekts ein (Urteil des Bundesgerichts vom 22. März 1999 in Sachen O. [2A.66/1999], E. 2). Nach konstanter Rechtsprechung und Lehre hat die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts vom 14. November 2003 in Sachen S. [2A.304/2003], E. 3.6.1, mit Hinweisen; statt vieler: Entscheid der SRK vom 18. Mai 1998, E. 7, veröffentlicht in MWST-Journal 3/98, S. 138; ausführlich: Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112; siehe auch Stefan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine, 41; vgl. Ivo P. Baumgartner, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2, Rz. 12).

cc) Bereits als im Ansatz verfehlt erweist sich die Argumentation der Beschwerdeführerin, wenn sie ihr Steuernachfolge von den zivilrechtlichen Übertragungsfomalitäten abhängig machen will (E. bb hievor).

Unbestritten ist, dass die bisherige Stiftung bzw. Unternehmung wegfiel. Zuvor hat die Stiftung beschlossen, sich mit der Beschwerdeführerin zusammenzulegen und ihr Vermögen auf diese zu übertragen. Die Gründe für diese Transaktionen sah die bisherige Unternehmung unter anderem in den stets grösser werdenden Gemeinsamkeiten in der Forschungstätigkeit und dass es deshalb zweckmässig sei, dass künftig ein einziger Stiftungsrat die Forschungsprojekte begutachte und über deren Unterstützung entscheide (Zirkulationsbeschluss der bisherigen Stiftung

vom 5. Mai 1998). Da die aufgelöste Stiftung selbst keine eigentliche Forschung betrieb, sondern lediglich Forschungsaufträge an Dritte erteilte, verfügte sie weder über eigenes Personal noch über eigene Forschungsbetriebsstätten etc. Damit kann gesagt werden, dass die Stiftung mit der gemäss Zirkulationsbeschluss vollzogenen Zusammenlegung mit der Beschwerdeführerin und der Aufgabenübertragung auf diese gleichzeitig ihre Unternehmung übertrug im Sinne von Art. 23 Abs. 2 MWSTV. Ferner bestätigt die Beschwerdeführerin ausdrücklich, das Vermögen der aufgelösten Stiftung übernommen zu haben. Aus dem Zusammenzug der Bilanzen ("Aktiven" und "Passiven") der bisherigen Stiftung und der Beschwerdeführerin vom 31. Mai 1998 geht denn auch rechnerisch hervor, dass die Beschwerdeführerin die Aktiven und die Passiven der aufgelösten Stiftung übernahm. Wie die ESTV mit Recht festhält, stimmen die Bilanzsummen dieser konsolidierten Bilanz mit jenen der beschwerdeführerischen Bilanz per 31. Mai 1998 überein. Damit ist erstellt, dass die Beschwerdeführerin die bisherige Stiftung mit Aktiven und Passiven übernahm.

Sämtliche Voraussetzungen an eine mehrwertsteuerliche Steuernachfolge durch die Beschwerdeführerin sind nach dem Gesagten erfüllt.

d) aa) Die Beschwerdeführerin bringt ferner vor, der wiedererwägungsweise ergangene Einspracheentscheid vom 12. November 2003 sei als nichtig zu erklären bzw. als widerrechtlich aufzuheben. Die Voraussetzungen einer Wiedererwägung des ersten Einspracheentscheides vom 30. Juni 2003 seien nicht erfüllt, denn diese erfolge zu Ungunsten der ersten Beschwerdeführerin, der Stiftung. Indem die ESTV versuche, eine neue Verfügungsadressatin zu fingieren, verletze sie den Devolutiveffekt der Verwaltungsbeschwerde gegen den ersten Einspracheentscheid. Die ESTV habe beim Erlass des ersten Einspracheentscheides Kenntnis von der Löschung der Stiftung gehabt, dennoch gegen diese verfügt und wolle nun die Wiedererwägungsmöglichkeit gemäss Art. 58 VwVG dazu umfunktionieren, eigene Verfahrensfehler zu beheben. Sei der zweite Einspracheentscheid in Verletzung des Devolutiveffektes ergangen, müsse dieser infolge fehlender Zuständigkeit der ESTV als nichtig erklärt werden. Ausserdem verletze der zweite Einspracheentscheid das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin, weil er ohne deren Anhörung und ohne vorherigen ersten Entscheid erlassen worden sei. Schliesslich teile der zweite Einspracheentscheid das Schicksal des ersten, welcher nichtig sei. Denn ein nichtiger Entscheid könne nicht in Wiedererwägung gezogen werden.

bb) Die weitschweifigen Ausführungen der Beschwerdeführerin gehen bereits im Ansatz fehl, soweit diese behauptet, der wiedererwägungsweise ergangene Einspracheentscheid sei unzulässig, weil er zu Ungunsten der Stiftung (Beschwerdeführerin gegen ersten Einspracheentscheid) ergangen sei. Im Wiedererwägungsentscheid hob die ESTV den ersten Einspracheentscheid auf, nahm die Stiftung nicht mehr in die Pflicht, sondern deren Steuernachfolgerin (E. b und c hievor). Somit fiel der zweite Einspracheentscheid mitnichten zu Ungunsten der Stiftung aus. Von vornherein ebenso wenig durchzudringen vermag die Beschwerdeführerin mit der Behauptung, der zweite Einspracheentscheid teile das Schicksal des nichtigen ersten, da dieser sich keineswegs als nichtig erwiesen hat (E. b hievor).

Überdies ist der Beschwerdeführerin entgegen zu halten, dass sie als Steuernachfolgerin anstelle der Stiftung in deren Steuerrechtsverhältnis eintritt und in Fortführung des Verfahrens deren Rechte und Pflichten übernimmt (vgl. Kuhn/Spinnler, a.a.O., S. 83). Keineswegs ist die ESTV gehalten, das Steuerjustizverfahren gegen eine Steuernachfolgerin neu zu beginnen wie dies die Beschwerdeführerin vorzugeben versucht. Die ESTV verletzt auch nicht das rechtliche Gehör der Steuernachfolgerin, wenn sie diese im Verlaufe des Steuerjustizverfahrens gegen die Steuervorgängerin, mithin im Zeitpunkt der Steuernachfolge bzw. im Zeitpunkt, in dem sie von der Steuernachfolge Kenntnis erhält (nachweislich erst mit den Eingaben an die SRK vom 29. August 2003 der Rechtsvertreterin der Beschwerdeführerin und in Parallelverfahren [SRK 2003-129/131/130/190], als die Entscheidungsgrundlagen für die Frage nach der Steuernachfolge gemäss E. c/cc hievor erstmals vorgelegt worden sind), in die Pflicht zieht, ohne sie vorher anzuhören. Denn die Beschwerdeführerin erhält wie erwähnt auch sämtliche Verfahrensrechte und kann sich somit nach dem zweiten Einspracheentscheid gegen die verfügte Steuernachfolge mittels Beschwerde an die SRK (bis letztlich ans Bundesgericht) zur Wehr setzen, was sie auch mit ausführlichen Argumenten getan hat (E. c hievor). Wenn also die ESTV die Beschwerdeführerin vor Erlass des zweiten Einspracheentscheides zur beabsichtigten Annahme einer Steuernachfolge nicht anhörte, verletzte sie deren rechtliches Gehör nicht. Ohnehin könnte ein allfälliger Verfahrensmangel im Vorgehen der Vorinstanz zur Frage der Steuernachfolge durch die umfassende Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 17. Dezember 2003 an die SRK bzw. im vorliegenden Beschwerdeverfahren als geheilt gelten (vgl. BGE vom 12. März 1998, E. 3c, veröffentlicht in ASA 67 725; siehe auch Entscheid der SRK vom 19. August 1998, E. 5b, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63/1999 Nr. 30 S. 281 ff., mit Hinweis).

Das Hauptbegehren der Beschwerde vom 12. Dezember 2003 ist daher abzuweisen.

e) aa) Die Beschwerdeführerin wehrt sich ferner gegen die Annahme der Gegenstandslosigkeit der Beschwerde an die SRK vom 29. August 2003 gegen den Einspracheentscheid vom 30. Juni 2003. Der durch diese Beschwerde angestregte Rechtsstreit sei weiterhin hängig.

bb) Die Beschwerdeinstanz setzt die Behandlung der - gegen den in Wiedererwägung gezogenen Einspracheentscheid - erhobenen Beschwerde nur fort, soweit diese durch den neuen Einspracheentscheid nicht gegenstandslos geworden ist (Art. 58 Abs. 3 VwVG e contrario). Entspricht jedoch ein pendente lite erlassener Einspracheentscheid den Anträgen der Beschwerdeführerin, besitzt diese kein Rechtsschutzinteresse an der materiellen Beurteilung mehr und die Beschwerde ist infolge Gegenstandslosigkeit vom Protokoll der Rekurskommission abzuschreiben (Entscheid der SRK vom 13. November 1998, E. 2, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 79 S. 738 f.).

cc) Mit der Beschwerde vom 29. August 2003 an die SRK wurde beantragt, es sei die Nichtigkeit des Einspracheentscheides vom 30. Juni 2003 festzustellen, eventualiter diesen aufzuheben, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

Über die Frage der Nichtigkeit des Einspracheentscheides vom 30. Juni 2003 wird im vorliegenden Beschwerdeverfahren entschieden (E. b hievor). Dem zweiten Antrag hat die ESTV mit Einspracheentscheid vom 12. November 2003 entsprochen, indem sie den ersten Einspracheentscheid aufhob. Damit hat die ESTV überdies die dort auferlegten Verfahrenskosten aufgehoben. Über eine allfällige Parteientschädigung im ersten Beschwerdeverfahren wird ebenfalls im vorliegenden Beschwerdeverfahren entschieden (E. 5 hiernach). Unter diesen Umständen erweist sich die Beschwerde vom 29. August 2003 als gegenstandslos und das Verfahren SRK 2003-128 ist vom Protokoll der SRK abzuschreiben.

Die Unterlagen, welche auf die Steuernachfolge der Beschwerdeführerin schliessen lassen, hat die Rechtsvertreterin der Beschwerdeführerin erst mit Eingabe vom 29. August 2003 an die SRK vorgelegt (E. c/cc und d/bb hievor). Die ESTV beantragt deshalb, die Kosten des abzuschreibenden Beschwerdeverfahrens vor der SRK seien der Beschwerdeführerin aufzuerlegen, weil sie die Steuernachfolge verschwiegen und damit ihre Verfahrens- bzw. Mitwirkungspflichten verletzt habe. Dem durch das Vorgehen der Beschwerdeführerin verursachten Mehraufwand der SRK wird indes dadurch angemessen Rechnung getragen, dass der Kostenvorschuss für das neue Beschwerdeverfahren (SRK 2003-189) um Fr. 1'000.- auf Fr. 4'000.-- angehoben worden ist. Der Kostenvorschuss (Fr. 3'000.--) für das vom Protokoll der SRK abgeschriebene Verfahren ist deshalb vollumfänglich zurückzuerstatten.

f) Die Beschwerdeführerin ficht die Nachforderung nicht in rechnerischer und damit in tatsächlicher Hinsicht, sondern lediglich dem Grundsatz nach an (Eventualantrag). Zu beurteilen bleibt die Frage, ob die ESTV mit Recht die fraglichen Vorsteuerabzüge der Beschwerdeführerin verweigerte.

2.- a) Der Mehrwertsteuer unterliegen im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 4 Bst. b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist. Eine Dienstleistung liegt auch vor, wenn immaterielle Werte und Rechte überlassen werden (Art. 6 Abs. 1 und 2 MWSTV).

Damit ein steuerbarer Umsatz überhaupt vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Der Leistung steht eine Gegenleistung (Entgelt) gegenüber (Art. 4 MWSTV). Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung (statt vieler: Entscheid der SRK vom 18. November 2002, E. 2a/cc, veröffentlicht in VPB 67/2003 Nr. 49, S. 418, mit Hinweisen).

b) Verwendet der Mehrwertsteuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV).

3.- a) Im vorliegenden Fall verfügte die Beschwerdeführerin über kein eigenes Personal und betrieb damit selbst keine Forschung. Vielmehr vergab sie Forschungsaufträge an Dritte. Die auf den an sie in der fraglichen Zeit erbrachten Forschungsleistungen lastende Mehrwertsteuer von insgesamt Fr. 173'756.-- zog sie als Vorsteuer ab. Die Beschwerdeführerin selbst fakturierte Forschungskosten im Umfange von gesamthaft Fr. 1'165'000.-- (exklusive Fr. 75'725.-- Mehrwertsteuer) im eigenen Namen weiter. Diesen Umsatz im Gesamtbetrag von netto Fr. 1'165'000.-- rechnete sie mit der ESTV ab.

b) Gegen Entgelt erbrachte Forschungsleistungen unterliegen zweifelsfrei unter den gegebenen weiteren Voraussetzungen der Mehrwertsteuer. Hierzu nicht erforderlich ist, dass die Beschwerdeführerin die Forschung (mit eigenem Personal) auch selbst effektiv betreibt. Es genügt bereits, dass sie die Forschungsleistungen im eigenen Namen weiterverrechnet (siehe Art. 10 Abs. 2 MWSTV). Das wird von der ESTV auch gar nicht in Abrede gestellt. Ebenso wenig bestreitet die ESTV, dass die Überlassung immaterieller Rechte an den Forschungsergebnissen grundsätzlich steuerbaren Umsatz darstellt.

Jedoch verkennt die Beschwerdeführerin, dass die Steuerbarkeit ihrer Tätigkeiten voraussetzt, dass diese gegen Entgelt erbracht werden (E. 2a hievor). In den hier zu beurteilenden Steuerperioden hat sie entgegen ihren Ausführungen nicht steuerbare Umsätze und damit entsprechende Entgelte im Umfang von Fr. 1'345'000.-- deklariert, sondern lediglich in Höhe von Fr. 1'165'000.--. Diese Selbstdeklaration deckt sich mit den Feststellungen des Steuerinspektors anlässlich seiner Revision im September und November 1997 der Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1997 vor Ort. Die auf diesen Leistungen der Beschwerdeführerin lastende Vorsteuer von total Fr. 75'725.-- hat die ESTV vollumfänglich zum Abzug zugelassen. Weitere Leistungen hat die Beschwerdeführerin für die zu beurteilenden Steuerperioden weder in Rechnung gestellt noch deklariert, mithin nicht gegen Entgelt erbracht. Vielmehr hat sie ihre restlichen Aktivitäten (Finanzierung von Forschungsprojekten bzw. -tätigkeiten, allfällige Weitergabe von Forschungsergebnissen oder Forschungsleistungen, etc.) nach eigenen Angaben aus dem Verzehr des eigenen Stiftungsvermögens oder aus den eigenen Finanzerträgen finanziert. Mangels zusätzlicher entgeltlicher Übertragung von Forschungsergebnissen oder Forschungsleistungen auf eine weitere Wirtschaftsstufe liegen in diesem Umfang keine steuerbaren Ausgangsumsätze vor. Ihre weiteren Tätigkeiten liegen also mangels Entgeltlichkeit ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer mit der Folge, dass sie insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. auch BGE vom 23. Dezember 2002 in Sachen B. [2A.174/2002], E. 2). Mit Recht hat folglich die ESTV den Vorsteuerabzug lediglich im Umfang von insgesamt Fr. 75'725.-- akzeptiert, im Umfang von Fr. 98'031.-- (Fr. 173'756.-- ./ Fr. 75'725.--) jedoch verweigert.

c) Ob die vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen allenfalls nach Ablauf der hier zu beurteilenden Steuerperioden für einen entgeltlichen und damit steuerbaren Ausgangsumsatz der Beschwerdeführerin verwendet wurden, ist hier mangels Verfahrensgegenstand nicht zu prüfen.

Dies erschiene jedoch als unwahrscheinlich, finanzierte doch die Beschwerdeführerin - wie gesehen - ihre Tätigkeiten der hier zu beurteilenden Steuerperioden nach eigenen Angaben im Wesentlichen aus dem Verzehr des eigenen Stiftungsvermögens oder aus den Finanzerträgen und war sie aber zum Vorsteuerabzug berechtigt, sofern sie daneben vom Leistungsempfänger ein Entgelt erhielt. Insoweit bliebe kein Raum für die Annahme, die vorsteuerbelasteten Leistungen seien erst in einer späteren Steuerperiode für eine steuerbare Tätigkeit der Beschwerdeführerin verwendet worden. Hat überdies die Beschwerdeführerin in Nachfolgeperioden erneut Forschungsleistungen im eigenem Namen weiterverrechnet, wäre wiederum davon auszugehen, dass die ESTV die entsprechenden Vorsteuerbelastungen praxisgemäss zum Abzug zuliess, so dass ein weiterer Abzug der hier fraglichen Vorsteuerbelastungen in den Nachfolgeperioden ausgeschlossen wäre.

4.- Es bleibt auf die übrigen Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

a) Sie beanstandet die Gleichsetzung des vorliegenden Sachverhaltes durch die ESTV mit der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Subventionen, Spenden und Legaten, wonach in Anlehnung an die entsprechende Rechtsprechung des Bundesgerichts ein Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen sei. Es erübrigt sich, auf die entsprechenden Argumente der Verfahrensbeteiligten einzugehen, weil es auf diese Gleichsetzung gar nicht ankommt. Massgebend ist, dass die hier fraglichen, aus dem Verzehr des eigenen Stiftungsvermögens oder aus den eigenen Finanzerträgen finanzierten Tätigkeiten der Beschwerdeführerin nicht im mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch erfolgen, sie folglich nicht steuerbar sind und deshalb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

b) aa) Die Beschwerdeführerin hält dafür, entscheidend sei die Absicht, erzielte Forschungsergebnisse künftig kommerziell zu nutzen. Es sei dagegen nicht erforderlich, die steuerbelasteten Eingangsleistungen für Ausgangsumsätze auch tatsächlich zu verwenden. In ihrem Forschungsbereich seien Vorausinvestitionen über mehrere Jahre notwendig, bevor überhaupt verwertbare, zu Umsätzen führende Forschungsergebnisse anfallen können. Die bezogenen Forschungsarbeiten stellten die notwendigen Vorbereitungshandlungen zur späteren Erzielung von Umsätzen aus Verkauf und Lizenzerteilung dar. Sie erfülle damit - unter Hinweis auf schweizerische und deutsche Autoren sowie auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) - sämtliche Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug gemäss Art. 29 MWSTV. Es widerspreche deshalb dem anwendbaren Recht, wenn sie die Vorsteuern nicht geltend machen könne, nur weil sie die Forschung zum grössten Teil aus eigenen Mitteln und nur zum kleineren Teil aus weiter belasteten Aufwendungen finanziere.

bb) Die Argumentation der Beschwerdeführerin geht bereits im Ansatz fehl. Denn ihr ist in casu der Vorsteuerabzug zu verweigern nicht weil sie keine oder erst zeitlich verzögerte Tätigkeiten verübt, sondern weil sie diese - soweit aus eigenen Mitteln finanziert - nicht gegen Entgelt erbringt. Zu beurteilen ist also eine unentgeltliche Tätigkeit, welche ausserhalb des mehr-

wertsteuerlichen Geltungsbereichs liegend nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen kann. Soweit sie die Forschungsergebnisse kommerziell verwendet, das heisst verkauft oder lizenziert, mithin gegen Entgelt auf eine weitere Wirtschaftsstufe überträgt, wird sie antragsgemäss zum entsprechenden Vorsteuerabzug berechtigt.

Ohnehin wäre ihr Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH und das deutsche Recht zum "erfolglosen Unternehmer" unbehelflich. Sofern die Sachverhalte überhaupt vergleichbar sind, kann der Bundesrat eine in den Umsatzsteuerrechten der Europäischen Gemeinschaften (EU) und ihren Mitgliedstaaten vorgesehene Lösung ablehnen, wenn es hiefür sachliche Gründe gibt (BGE 124 II 204 E. 6b). Das ist hier ohne Weiteres der Fall. So verlangt der Bundesrat in mehrwertsteuersystemgerechter Weise zwingend, dass der Mehrwertsteuerpflichtige die Eingangsleistung *für steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen*, mithin für eine der Mehrwertsteuer unterliegende Ausgangsleistung *verwenden* muss, damit er die auf der Eingangsleistung lastende Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen kann (Art. 29 Abs. 2 MWSTV). Gemäss konstanter schweizerischer Rechtsprechung bedarf es denn auch eines "objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung", mithin, "dass die Eingangsleistung in eine Ausgangsleistung mündet" (Entscheid der SRK vom 30 April 2002 in Sachen S. [SRK 2001-096], E. 3c, mit Hinweisen; vgl. auch Entscheid der SRK vom 28. Februar 2002 in Sachen B. [SRK 2001-094], E. 3c in fine, E. 3d/bb, E. 3d/cc in initio; BGE vom 23. Dezember 2002 in Sachen B. [2A.175/2002], E. 5.2 in fine; vgl. auch BGE vom 13. Januar 2003 in Sachen T. [2A.273/2002], E. 5.2. in fine, oder BGE vom 23. Dezember 2002 in Sachen B. [2A.174/2002], E. 2 in initio). Ein minimaler Zusammenhang zwischen Eingangs- und steuerbarer Ausgangsleistung ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin und der von ihr zitierten schweizerischen Autoren nach dem hier anwendbaren Recht zwingend, auch wenn der Zusammenhang kein direkter zu sein braucht, das heisst ein mittelbarer genügt (siehe BGE vom 23. Dezember 2002 in Sachen B [2A.175/2002], E. 5.2 in fine).

c) Die Beschwerdeführerin macht ferner geltend, die Praxis der ESTV, wonach eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen sei, falls vorsteuerbelastete Aufwendungen aus dem Finanzertrag beglichen werden, sei noch nie angewendet, geschweige denn publiziert worden. Deshalb handle es sich bei der Vorgehensweise der ESTV um eine Praxisänderung. Diese sei nie angekündigt worden und deshalb unzulässig. Die Praxisänderung könne ohnehin nicht rückwirkend für ihren Fall angewendet werden.

Über die Folgen einer Praxisänderung durch die ESTV ist nicht zu befinden, weil hier keine solche vorliegt. Dass die Beschwerdeführerin für unentgeltliche Tätigkeiten nicht zum entsprechenden Vorsteuerabzug berechtigt ist, ergibt sich direkt aus dem anwendbaren Recht (E. 3b hievor). Die Verwaltung befolgte nach ihren Angaben nie eine davon abweichende Verwaltungspraxis. Ferner kann ihren Veröffentlichungen (Broschüren, Merkblätter etc.) kein anderes Praxisverhalten entnommen werden, so dass mit dem angefochtenen Einspracheentscheid auch gar keine geänderte Praxis begründet werden konnte.

d) Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, die Vorsteuerkürzung durch die ESTV verstosse gegen das Rechtsgleichheitsgebot. Sie sei sich sicher, dass andere Mehrwertsteuerpflichtige, auch ihre Konkurrenten, nicht dem Vorsteuerkürzungsprozedere der ESTV unterzogen worden seien.

Da die Verweigerung des Vorsteuerabzugs durch die ESTV in Fällen von unentgeltlicher Tätigkeit rechtens ist und die Beschwerdeführerin geltend macht, sie wolle abweichend davon behandelt werden, nämlich wie andere Mehrwertsteuerpflichtige in vergleichbaren Situationen, gilt es zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Gleichbehandlung im Unrecht gegeben sind.

Die Beschwerdeführerin kann jedoch keinerlei Beweise dafür vorlegen, dass die Verwaltung vergleichbare Leistungen in ständiger Praxis rechtswesentlich anders mehrwertsteuerlich beurteilt. Damit sind die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Grundsatzes der Gleichbehandlung im Unrecht nicht gegeben, sind doch keinerlei Anzeichen dafür ersichtlich, dass die ESTV eine "rechtswidrige" Praxis aufrechterhalten will bzw. wollte; im Gegenteil, die Verwaltung erklärt mit Nachdruck, eine solche Praxis habe gar nie bestanden (siehe E. c hievor; zu den Voraussetzungen einer Gleichbehandlung im Unrecht: BGE 122 II 451 f., 115 Ia 83, je mit Hinweisen auf die weitere Rechtsprechung und Literatur).

5.- Nach den voranstehenden Erwägungen ist die Beschwerde der Y vom 29. August 2003 bzw. das Verfahren SRK 2003-128 vom Protokoll der SRK abzuschreiben. Der im abgeschriebenen Verfahren geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- ist vollumfänglich zurückzuerstatten. Die Beschwerde vom 12. Dezember 2003 ist abzuweisen. Die im Verfahren SRK 2003-189 unterliegende Beschwerdeführerin hat die Verfahrenskosten (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren), die mit Fr. 4'000.-- festgesetzt werden, zu tragen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und 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 e contrario).

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 Y vom 29. August 2003 bzw. das Beschwerdeverfahren SRK 2003-128 wird vom Protokoll der Eidgenössischen Steuerrekurskommission abgeschrieben. Der im abgeschriebenen Beschwerdeverfahren geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides an die X zurückerstattet.

 - 2.- Die Beschwerde der X vom 12. Dezember 2003 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. November 2003 bestätigt.

 - 3.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 4'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der X auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- verrechnet.

 - 4.- Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

 - 5.- Dieser 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.

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Pascal Mollard

Johannes Schöpf