



SRK 2003-175

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Daniel Riedo; Thomas Stadelmann
Der Gerichtsschreiber ad hoc: Eugen Roesle

Entscheid vom 29. September 2005

in Sachen

X, Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV) / Stiftung (Beiträge von Stiftern) /
Vorsteuerabzugskürzung bei Spenden

Sachverhalt:

A.- Das X ist eine Stiftung nach Art. 80 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) und ist seit 1. Januar 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register für Steuerpflichtige eingetragen. An diversen Tagen im Monat Februar 1999 führte die ESTV beim X (nachfolgend: Stiftung bzw. Beschwerdeführerin) eine Kontrolle durch und revidierte die Steuerperioden 1/1995 - 4/1998. Gestützt darauf forderte sie mit Ergänzungs-

abrechnung (EA) Nr. ... vom 18. Februar 1999 von der Stiftung insgesamt Fr. 51'246.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszinsen nach. Die Verwaltung hielt der Stiftung im Wesentlichen vor, die jährlichen Beiträge ihrer Stifter (A und B) seien keine von der Steuer ausgenommene Umsätze, sondern steuerbares Entgelt. Die steuerbare Leistung der Stiftung an die Stifter bestehe in der Zweckerfüllung (Beschickung der C's, der [...]meisterschaften etc.) bzw. im Bestreben, den Stiftungszweck zu erfüllen. Überdies sei bei gemischter Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen, dies hier im Wesentlichen im Zusammenhang mit Subventionen bzw. Spenden.

B.- Mit Brief vom 5. März 1999 liess die Stiftung der ESTV mitteilen, bei den Beiträgen der Stifter handle es sich um gegenleistungslos erbrachte Geldleistungen, weshalb es an einem Leistungsaustausch mangle. Die Beiträge könnten allenfalls als Gönnerbeiträge oder Spenden, nicht aber als steuerbare Entgelte bezeichnet werden. Mit Antwortbrief vom 5. August 1999 hielt die ESTV an ihrem Standpunkt fest, worauf die Stiftung am 19. August 1999 einen einsprachefähigen Entscheid verlangte.

C.- Mit Entscheid vom 15. November 1999 forderte die ESTV von der Stiftung für die genannten Steuerperioden nebst Verzugszins Fr. 34'178.40 aufgrund steuerbarer Dienstleistungen (Dispositiv Ziff. 1a), Fr. 1'220.65 aus steuerbarem Sponsoring (Dispositiv Ziff. 1b), Fr. 18'976.65 aus steuerbarem Sponsoring durch Verrechnung mit Werbeleistungen (Dispositiv Ziff. 1c) und schrieb ihr nebst Vergütungszins ein Guthaben von Fr. 6'198.- aufgrund gemischter Verwendung gut (Dispositiv Ziff. 2), alles unter Erhebung von Verfahrenskosten (Dispositiv Ziff. 3). Als Begründung führte die ESTV im Wesentlichen an, die Stiftung erbringe in Erfüllung des Stiftungszweckes Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 MWSTV an die Stifter. Gegenleistung dieser Dienstleistungen bildeten die Jahresbeiträge der Stifter. Als steuerbares Sponsoring gelte überdies die Unterstützung von Einrichtungen wie jene der Stiftung für deren Werbe- oder andere imagefördernde Bekanntmachungsleistungen.

Dagegen liess die Stiftung am 16. Dezember 1999 Einsprache erheben und den Antrag stellen, den Entscheid aufzuheben, mit Ausnahme der Nachforderung unter Dispositiv Ziff. 1c; der Steuerpflichtigen sei ferner die volle Vorsteuer gutzuschreiben. Zur Begründung brachte die Stiftung im Wesentlichen vor, eine Gegenleistung sei mit den jährlichen Beiträgen der Stifter nicht verbunden, diese würden vielmehr voraussetzungslos entrichtet. Die Stiftung erbringe ihre Leistungen ausschliesslich gegenüber (...) Sportlern. Die die Steuerforderung gemäss Dispositiv Ziff. 1a des Entscheides auslösenden Zahlungen der Stifter seien – anders als die ESTV annehme – Nichtumsätze im Sinne der Mehrwertsteuer. Ferner handle es sich bei der Zahlung, welche Gegenstand des angefochtenen Dispositivs Ziff. 1b bildet, um keine Gegenleistung mit der Folge, dass kein steuerbares Sponsoring vorliegen könne. Schliesslich sei die Vorsteuer nicht im Verhältnis der erhaltenen Subventionen und Spenden zu kürzen.

D.- Mit Einspracheentscheid vom 24. September 2003 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Steuernachforderung für die Perioden 1/95 - 4/98 im noch bestrittenen Umfang und erhob Verfahrenskosten unter Bestätigung der Kosten des Entscheidungsverfahrens. Zur Begründung führte die ESTV an, für die Annahme eines Leistungsaustausches genüge, dass Leistung und Gegenleistung innerlich wirtschaftlich verknüpft seien. Ein Vertragsverhältnis sei nicht erforderlich. Die Stifter hätten die Stiftung errichtet zur „Beschickung bestimmter sportlicher Wettbewerbe sowie bestimmter Anlässe“. Diese Dienstleistung der Stiftung liege im unmittelbaren Interesse der Stifter, gehörten doch deren Mitglieder zum Kreis der Empfänger der erwähnten Leistungen. Die erforderliche innere wirtschaftliche Verknüpfung sei folglich gegeben. Hat die ESTV bis zu diesem Zeitpunkt noch die Stifter als Leistungsempfänger bezeichnet, erblickt sie nun die einzelnen an den Anlässen teilnehmenden Sportler als Leistungsempfänger und die Beiträge der Stifter als Entgelt von dritter Stelle im Sinne von Art. 26 Abs. 2 MWSTV.

E.- Am 27. Oktober 2003 lässt die Stiftung bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde führen und die Anträge stellen, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben, soweit die von den Stiftern der Beschwerdeführerin ausgerichteten Zahlungen der Mehrwertsteuer unterworfen werden; der Beschwerdeführerin sei die Vorsteuer im vollen Umfang gutzuschreiben und also sei auf eine Kürzung des Rechts auf Abzug der geltend gemachten Vorsteuern zu verzichten. Mit Vernehmlassung vom 12. Dezember 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde abzuweisen, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Auf die Begründung der Eingaben an die SRK wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Am 1. Januar 2001 ist das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 1995 bis 1998 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 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 der Verordnung über die Mehrwertsteuer [MWSTV; aSR 641.201]). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 24. September 2003 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.- a) Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen (Art. 4 Bst. b MWSTV). Damit ein steuerbarer Umsatz überhaupt vorliegt, ist somit ein Austausch von Leistungen notwendig. Der Dienstleistung steht eine Gegenleistung gegenüber. Die Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 451 mit Hinweisen; BGE in ASA 73 225, 72 162; ausführlich Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.). Nicht anders verhält es sich mit Bezug auf die Frage nach der mehrwertsteuerlichen Relevanz von Beiträgen an irgendwelche Vereinigungen oder Institutionen im Allgemeinen bzw. von Beiträgen der Stifter an die Stiftung im Speziellen. Massgebend für die Annahme der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung ist, ob der Stifter eine Gegenleistung für eine im eigenen individuellen wirtschaftlichen Interesse (oder in jenem eines Dritten) liegenden Leistung aufwendet. Soweit die Stiftung tätig ist, um Gemeinschaftszwecke wie den Stiftungszweck für sämtliche Stifter zu erfüllen, leistet sie nicht an einen (einzelnen) Stifter. Sie verwirklicht nur – aber immerhin – ihren urkundlich verbrieften Stiftungszweck. Der einzelne Stifter wendet den Beitrag nicht als Gegenleistung für konkrete Leistungen auf, die in seinem eigenen individuellen wirtschaftlichen Interesse (oder in jenem eines Dritten) liegen, sondern ganz allgemein zur Verwirklichung oder Förderung des gemeinschaftlichen Stiftungszweckes. Dem Stifter wird zwar ermöglicht, aus der allgemeinen Tätigkeit der Stiftung für sich Vorteile zu ziehen. Diese stehen aber nicht in rechtsgenügendem (inneren) Zusammenhang mit dem von ihm geleisteten Beitrag. Sein Vorteil verflüchtigt sich in der allgemeinen Tätigkeit der Stiftung. Der Umstand, dass die Beiträge der einzelnen Stifter unabhängig ihres Vorteils oder ihrer Tätigkeit jeweils gleich hoch sind, ist als Indiz dafür zu werten, dass aus mehrwertsteuerlicher Sicht keine individuellen Leistungen zwischen Stiftung und Stifter ausgetauscht werden. Leistet demgegenüber der Stifter seine Beiträge nicht lediglich zur Förderung des allgemeinen Zweckes der Stiftung, sondern um eine individuelle Leistung für sich oder einen Dritten zu erwirken, ist ein Leistungsaustausch anzunehmen. Diesfalls wendet der Stifter die Beiträge für eine besondere Leistung der Stiftung, zur Befriedigung eigener individueller wirtschaftlicher Interessen (oder jener eines Dritten) auf. Nicht ausschlaggebend ist, dass die Tätigkeit allenfalls einzig dem Stiftungszweck dient oder einzig gegenüber Stiftern ausgeübt wird. Ein Indiz für die Annahme des Leistungsaustausches liegt in der individuellen Ausgestaltung der Beiträge je nach Grad der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme der Leistung. Vereinfacht ergibt sich die Grenzziehung zwischen steuerbarem Leistungsaustausch einerseits und nichtsteuerbarer Zweckförderung andererseits aus der Beantwortung der Frage, ob der Beitrag für die Stiftung als solche oder aber speziell für den Stifter (bzw. für einen Dritten) aufgewendet wird (vgl. zum Ganzen: Riedo, a.a.O., S. 239 f., mit Hinweisen).

b) Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 26 Abs. 1 MWSTV). Nach dem anwendbaren Recht der Mehrwertsteuerverordnung gehören Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand nicht zum steuerbaren Entgelt (Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV). Demgegenüber hat ein Steuerpflichtiger seinen Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, soweit er Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält (Art. 30 Abs. 6 MWSTV). Das

Bundesgericht schützte diese Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung in konkreten Anwendungsakten und hat die entgegen gerichteten Entscheide der SRK aufgehoben. Handle es sich bei Subventionen um Beiträge, die ohne eine entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung (aber zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke) ausgerichtet werden, sei es folgerichtig, dass solche Subventionen nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einfließen und daher vom Entgelt ausgenommen sind. Bei solchen Subventionen sei zudem der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen. Würde auf Gegenständen und Dienstleistungen, die mit Subventionsgeldern finanziert (erworben) worden sind, der Vorsteuerabzug zugelassen, könne die Steuerbelastung auf den bezogenen Leistungen mit dem Vorsteuerabzug rückgängig gemacht werden. Das führe faktisch zu einer echten Befreiung im Inland, was unzulässig sei. Es müsse verhindert werden, dass subventionierte Steuerpflichtige bei ihren Abrechnungen jeweils einen Vorsteuerüberschuss aufweisen und auf diese Weise zu einer weiteren – indirekten – „Subventionierung“ gelangen könnten (BGE 126 II 450 ff. E. 6). Das Bundesgericht hat ferner die Praxis der ESTV geschützt, wonach die Vorsteuern im Verhältnis der empfangenen Spenden, Legate und gleichgestellten Zuwendungen zu kürzen sind, weil dafür die zu den Subventionen angestellten Erwägungen in gleicher Weise zuträfen (BGE 126 II 458 ff. E. 8; unveröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 23. Dezember 2002 [2A.175/2002], E. 1), selbst wenn hiefür – anders als für Subventionen – keine ausdrückliche Grundlage im anwendbaren Recht auszumachen ist.

3.- a) Im vorliegenden Fall besteht der Zweck der Beschwerdeführerin namentlich in der „Beschickung der C's, der (...)meisterschaften und der offiziellen Anlässe der internationalen Dachverbände des D“ (Art. 2 der Stiftungsurkunde vom 20. Dezember 1993). Die Stifter (A und B) widmeten je Fr. 100'000.- zur Erreichung dieses Stiftungszweckes, mithin ein anfängliches Stiftungsvermögen von Fr. 200'000.-. Das Stiftungsvermögen wird geäuftet u.a. durch Jahresbeiträge der Stifter (Art. 3 der Stiftungsurkunde). Diese jährlichen Beiträge betragen in den hier fraglichen Steuerperioden Fr. 70'000.- je Stifter.

Die ESTV erblickt in den Jahresbeiträgen von insgesamt Fr. 560'000.- (1995-1998 à Fr. 70'000.- x 2) – nicht aber in den anfänglich gestifteten Beiträgen in Höhe von total Fr. 200'000.- – in die Bemessungsgrundlage fallende Entgelte für steuerbare Leistungen der Beschwerdeführerin an die einzelnen Sportler (in früheren Verfahrensstadien bezeichnete die ESTV noch die Stifter als Leistungsempfänger). Die innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den Leistungen der Beschwerdeführerin und den Jahresbeiträgen der Stifter an sie sei gegeben, so dass diese Zahlungen nicht als Spenden qualifiziert werden könnten. Die Beschwerdeführerin hält entgegen, es mangle an einem Leistungsaustausch, denn die Jahresbeiträge seien voraussetzungslos geschuldet und erfolgten unabhängig von der effektiven Leistungserbringung. Die Jahresbeiträge seien als ratenweise Dotierung der Beschwerdeführerin mit Eigenkapital zu verstehen, was nicht der Mehrwertsteuer unterliege. Allenfalls seien diese Zuwendungen als Sanierungsbeiträge zu qualifizieren. Schliesslich führten Spenden – wenn die fraglichen Jahresbeiträge denn als solche zu bezeichnen wären – entgegen der falschen Beurteilung durch das

Bundesgericht zu keiner Vorsteuerkürzung, da sie ausserhalb des mehrwertsteuerlichen Geltungsbereichs liegen.

Zu befinden ist im vorliegenden Fall über das mehrwertsteuerliche Schicksal der Jahresbeiträge von jeweils Fr. 70'000.-, ausmachend Fr. 560'000.- (E. b und c hienach), sowie über die Frage, ob die ESTV bei Spenden an die Beschwerdeführerin deren Vorsteuerabzugsberechtigung mit Recht verhältnismässig kürzte (E. d hienach).

b) Die Vorinstanz führt mehrfach selber aus, die Beschwerdeführerin erhalte die fraglichen Jahresbeiträge der Stifter für ihr Bestreben, „den Zweck der Stiftung zu erfüllen“ (Weisung der ESTV vom 18. Februar 1999 an die Beschwerdeführerin; Brief der ESTV vom 5. August 1999 an die Beschwerdeführerin; vgl. Entscheid vom 15. November 1999, Ziff. 3.1 etc.). Dies mit gutem Recht, gibt doch die Stiftungsurkunde vom 20. Dezember 1993 ausdrücklich vor, das anfängliche Stiftungsvermögen, geäufnet durch die in Rede stehenden Jahresbeiträge, werde „zur Erreichung des Stiftungszweckes“ gewidmet (Art. 3). Solange indes die Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall tätig ist, um in erster Linie den gemeinschaftlichen Stiftungszweck für sämtliche Stifter (hier zwei) zu erfüllen, erbringt sie keine mehrwertsteuerliche Dienstleistung an einen (einzelnen) Stifter, jedenfalls dann nicht, wenn diesen – wie ganz offensichtlich im vorliegenden Fall – keine konkreten, in deren eigenen wirtschaftlichen Interesse liegenden Leistungen zufließen. Nur anfänglich hatte die ESTV noch vorgegeben, die Stifter seien als Empfänger solcher Leistungen zu bezeichnen. Von dieser Betrachtungsweise hat sie zwischenzeitlich mit Recht Abstand genommen. Die Beschwerdeführerin verwendet die Jahresbeiträge lediglich zur allgemeinen Erfüllung ihres urkundlich verbrieften Stiftungszweckes. Den Stiftern wird zwar ermöglicht, aus der Zweckerfüllung durch die Beschwerdeführerin für sich oder für ihre Mitglieder Vorteile zu ziehen. Die Vorteile stehen aber nicht in genügendem inneren Zusammenhang mit den geleisteten Jahresbeiträgen. Aus den genau gleichen Gründen können ferner – entgegen der nunmehrigen Auffassung der ESTV – die einzelnen Sportler ebenso wenig als Empfänger von mehrwertsteuerlichen Leistungen der Beschwerdeführerin bezeichnet werden, wenn letztere lediglich den Stiftungszweck erfüllt. Hinzu kommt, dass die Jahresbeiträge durch jeden Stifter in der gleichen Höhe und einmal jährlich, ausgerichtet werden. Die Stifter wenden die Beiträge eben gerade nicht individuell und je nach Grad der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme der beschwerdeführerischen Tätigkeit durch die Sportler auf, was für die Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches erforderlich wäre. Vielmehr sprechen gleiche Beiträge aller Stifter für gleichzeitig zum Vorteil aller Stifter bzw. zum Vorteil von Dritten (die einzelnen Sportler) ausgeübte Tätigkeiten ebenfalls für die Annahme, dass die Förderung des Stiftungszweckes im Vordergrund steht und dass es im mehrwertsteuerlichen Sinne eben nicht darum geht, individuelle Leistungen auszurichten, weder an die Stifter noch an die Sportler. Dies erhellt bereits aufgrund der Tatsache, dass die gleichen Jahresbeiträge auch in jenen Jahren zu leisten sind, in denen gar keine zweckgemässen (Art. 2 der Stiftungsurkunde) internationalen Sportanlässe stattfinden, welche „beschickt“ werden. All dies führt zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin in Erfüllung ihres Stiftungszweckes keine mehrwertsteuerlichen Leistungen austauscht, weder mit den die Jahresbeiträge entrichtenden Stiftern noch mit den einzelnen

Sportlern, welche an den Anlässen teilnehmen. Infolgedessen bilden die Jahresbeiträge keine Steuerbemessungsgrundlage. Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen.

c) Daran ändern nachfolgende Hauptargumente der ESTV nichts: *„In casu errichteten die beiden Stifter (...) die Einsprecherin, um durch diese Stiftung die Beschickung bestimmter sportlicher Wettbewerbe sowie bestimmter Anlässe vornehmen zu lassen (...). Diese von der Einsprecherin gemäss ihrer Zwecksetzung zu erbringenden Dienstleistungen liegen unmittelbar im Interesse der beiden Stifter, gehören doch deren Mitglieder (...) zum Kreis der Empfänger der erwähnten Leistungen. (...) Damit die Einsprecherin ihren von den Stiftern definierten Auftrag (gemäss ihrer Zwecksetzung) überhaupt erfüllen kann, entrichten diese der Stiftung jährliche Zahlungen, was bereits in der Stiftungsurkunde festgehalten wurde (...). Somit ergibt sich schon aus der Stiftungsurkunde, dass die hier fraglichen, von der Einsprecherin erbrachten Dienstleistungen die entsprechenden Zahlungen der beiden Stifter auslösen, so dass diesbezüglich eine innere wirtschaftliche Verknüpfung vorliegt“* (Einspracheentscheid, S. 8 Ziff. 3.3). Denn was die Vorinstanz hier bezüglich Jahresbeiträge ausführt, müsste – wollte man ihrer Argumentation folgen – exakt auch für die ursprünglichen Beiträge der Stifter von je Fr. 100'000.- gelten. Zwischen diesen Beiträgen der Stifter und der Zweckerfüllung durch die Beschwerdeführerin erblickt die ESTV indes – und mit Recht – keine „innere wirtschaftliche Verknüpfung“. Der einzige Unterschied besteht darin, dass die Jahresbeiträge das Stiftungsvermögen ratenweise äufnen, was mehrwertsteuerlich irrelevant ist. Auch unter diesem Gesichtspunkt erscheint ungerichtlich, bei den Jahresbeiträgen einen solchen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch zu konstruieren.

Überdies verhält es sich mit den Jahresbeiträgen nicht anders als mit den weiteren Einnahmequellen der Beschwerdeführerin wie die „Beiträge von privater Seite oder von staatlichen Stellen“, wie der „Ertrag aus Werbe- und Sponsorverträgen sowie aus Sammlungen“ und wie die „weiteren vom Ausschuss gefundenen Einnahmequellen“ (s. Art. 3 der Stiftungsurkunde). Alleamt sind sie – soweit nicht mehrwertsteuerbare – Finanzierungsquellen der Beschwerdeführerin. Das haben diese Finanzierungsquellen gemeinsam. Die mehrwertsteuerrelevanten Unterschiede sind anderer Natur. Beispielsweise führen Finanzierungsinstrumente wie die staatlichen und privaten Beiträge zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung bei der Beschwerdeführerin, wenn sie denn – anders als das Stiftungsvermögen – von dritter Seite entrichtet werden. Möglich ist auch, dass die der Finanzierungsquelle zugrunde liegende Aktivität als solche wie etwa die Werbetätigkeit der Beschwerdeführerin für Sponsoren vorgängig der Mehrwertsteuer unterliegt. Der Ertrag sodann aus dieser Aktivität, d.h. abzüglich Mehrwertsteuer, äufnet jedoch lediglich das Stiftungsvermögen. Die nachgängige eigentliche Äufnung – also Finanzierung der Beschwerdeführerin – mit diesen Einnahmequellen aber bildet in allen genannten Fällen keinen neuerlichen steuerbaren Vorgang. Zusätzliche Mehrwertsteuer wird – wie erwähnt – einzig durch eine allfällige verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges der Beschwerdeführerin ausgelöst, wenn die Zahlungen – anders als jene der Stifter – von dritter Seite erfolgen (hiezue E. d. hienach).

d) Was die Beschwerdeführerin indes gegen die verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges bei Spenden vorbringt, vermag angesichts der zitierten höchstrichterlichen Rechtsprechung (E. 2b hievor) nicht durchzudringen. Die entsprechenden Vorsteuerabzugskürzungen durch die Vorinstanz bei Zuwendungen von dritter Seite wie im Falle von Subventionen und Spenden (vgl. EA Ziff. 5), soweit diese nicht in einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch ausgerichtet wurden, erfolgten zu Recht. Soweit ist die Beschwerde abzuweisen.

Nachdem jedoch die Jahresbeiträge der Stifter keine steuerbaren Umsätze darstellen, sind sie bei der Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung nicht mehr zu veranschlagen (vgl. Beilagen A-D zu Ziff. 5 der EA). Infolgedessen sind die Vorsteuerkürzungen der fraglichen Steuerjahre neu zu berechnen. Zu diesem Zweck ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Nur der Vollständigkeit halber sei wiederholend darauf hingewiesen, dass die Jahresbeiträge der Stifter (E. b und c hievor) nicht solche Zuwendungen Dritter darstellen, die zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung führen. Vielmehr handelt es sich dabei um die Eigenfinanzierung der Stiftung durch ihre Stifter.

4.- a) Die ESTV hat der Beschwerdeführerin Kosten des vorinstanzlichen Entscheid- und Einspracheverfahrens von insgesamt Fr. 890.- auferlegt.

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 sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. 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.68/2003], E. 9, und [2A.69/2003], E. 9; vgl. ASA 67 409; BGE 115 II 101; 111 V 47). Die Übergangsbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes betreffend Kosten bzw. Parteientschädigungen schliessen die sofortige Anwendung der neuen Vorschrift 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 [2A.68/2003], E. 9, und [2A.69/2003], E. 9).

In casu hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 24. September 2003 nach dem 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, erlassen. Die im angefochtenen Einspracheentscheid verfügte Kostenauflegung zu Lasten der Beschwerdeführerin ist daher aufzuheben und die Beschwerde auch in diesem Punkt gutzuheissen.

b) Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid im selben Umfang aufzuheben. Die Sache ist zur Neuberechnung der Steuerschuld (EA Ziff. 2a) bzw. Gutschrift (EA Ziff. 5) an die Vorinstanz zurückzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als teilweise unterliegende Partei die Verfahrenskosten (Fr. 1'000.-), bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren, im Umfange von Fr. 100.- zu tragen. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 900.-) zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]).

Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von insgesamt Fr. 1'300.- auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 8 Abs. 1 bis 6 der hievor zitierten Verordnung).

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

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde des X vom 27. Oktober 2003 wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 24. September 2003 im selben Umfang aufgehoben. Die Sache wird zur Neuberechnung der geschuldeten Mehrwertsteuer im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 1'000.- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 100.- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'000.- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 900.- wird nach Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückerstattet. Der Vorinstanz werden keine Kosten auferlegt.
- 3.- Der Beschwerdeführerin wird zu Lasten der ESTV eine Parteientschädigung von Fr. 1'300.- zugesprochen.
- 4.- Dieser Entscheid wird 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 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

Eugen Roesle