Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1357/2006
{T 0/2}

Urteil vom 27. Juni 2007

Mitwirkung: Richterin Salome Zimmermann; Richter Pascal Mollard; Richter André Moser; Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

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

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz

betreffend
Mehrwertsteuer (1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 2000); Vorsteuerabzug, Verwendung für einen geschäftlichen Zweck, Zusammenhang zwischen Eingangs- und steuerbarer Ausgangsleistung.

Sachverhalt:

A. Die X. AG ist seit dem 1. Januar 1995 als Steuerpflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Zwischen dem 17. Dezember 1999 und dem 14. Juli 2000 führte die ESTV bei der X. AG eine Kontrolle durch, welche zu mehreren Nachbelastungen führte.

B. Im Entscheid vom 23. Juni 2003 bestätigte die ESTV unter anderem die Steuerforderung in Bezug auf die von der ESTV nicht anerkannten Vorsteuerabzüge im Zusammenhang mit "Politsponsoring" im Umfang von Fr. ....-- (gemäss EA Nr. 128'409 vom 14. Juli 2000, Ziff. 8a). Gegen diesen Entscheid liess die X. AG am 19. August 2003 Einsprache erheben.

C. Mit Einspracheentscheid vom 31. März 2004 erkannte die ESTV nebst anderem, die X. AG schulde der ESTV für die Zeit vom 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 2000 noch Fr. ....-- nicht anerkannter Vorsteuerabzüge betreffend "Politsponsoring" gemäss EA Nr. 128'409 (Ziff. 3b Dispositiv des Einspracheentscheids). Die ESTV führte in Bezug auf diese Problematik im Wesentlichen aus, aufgrund der Rechtsprechung zu den direkten Steuern, so dem Urteil des Bundesgerichts 2P.54/1999 vom 1. Mai 2000 bezüglich der direktsteuerlichen Behandlung von Inseraten der X. AG, sowie der noch etwas weiter gehenden Rechtslage im Mehrwertsteuerrecht, sei zu prüfen, ob die Aufwendungen für die fraglichen Inserate geschäftsmässig begründet seien. Vorliegend gehe es nicht um klassische Produktwerbung, sondern in Betracht komme allenfalls Imagewerbung. Als solche gelte nur, was tatsächlich im Interesse der steuerpflichtigen Unternehmung erfolge. Die Inserate seien aufgrund ihres konfrontativen Stils, des Inhalts, in welchem schwergewichtig auf Politik und das Verhalten von Politikern und Behörden Bezug genommen werde, sowie aufgrund der Aufmachung für einen Detaillisten aussergewöhnlich. Auch wenn der Kampf für die Konsumenten immer schon Bestandteil der Imagewerbung der X. AG gewesen sei, sprenge das Engagement mit den fraglichen Inseraten selbst den Rahmen einer offensiven Imagewerbung. Augenfällig sei, dass die X. AG seit dem Ableben von A. keine auch nur annähernd ähnlichen Inserate mehr erscheinen liess. Die Inserate seien auf eine Einzelperson und nicht auf ein Unternehmen zurückzuführen und dienten in erster Linie der politischen Meinungsäusserung von A. Die entsprechenden Aufwendungen dürften bereits bei den direkten Steuern als geschäftsmässig unbegründet gelten. In mehrwertsteuerlicher Hinsicht fehle es auf jeden Fall am geforderten Zusammenhang mit der steuerbaren Tätigkeit, wobei – wie bei den direkten Steuern (Hinweis auf das zitierte Urteil des Bundesgerichts) – auch bei der Mehrwertsteuer ein "unmittelbarer" Zusammenhang zu verlangen sei.

D. Mit Eingabe vom 12. Mai 2004 lässt die X. AG (Beschwerdeführerin) gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) führen mit dem Antrag, es sei der

Einspracheentscheid – unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV – im Umfang von Fr. ....-- aufzuheben. Zum Streitgegenstand präzisiert die Beschwerdeführerin, es sei im vorliegenden Verfahren nur noch der Vorsteuerabzug bei Werbeaufwendungen strittig und zwar im Umfang von Fr. ....--, im Übrigen werde der Einspracheentscheid nicht angefochten. Die Beschwerdeführerin vertritt den Standpunkt, der Vorsteuerabzug sei schon deshalb zu gewähren, weil auf jedem Inserat die "X. AG" erwähnt werde und so das Unternehmen der Öffentlichkeit in Erinnerung gerufen werde, darin liege gemäss Praxis und Rechtsprechung zum Sponsoring bereits Werbung bzw. eine steuerbare Bekanntmachungsleistung. Zudem werde in den Inseraten auch ein unmittelbarer inhaltlicher Bezug zur Beschwerdeführerin hergestellt, denn zu deren Kommunikationsstrategie gehöre auch das Image eines Unternehmens, welches sich für tiefe Preise einsetze. Mit den Inseratetexten sei folglich auch Imagewerbung betrieben worden. Werbung sei auf der Vorsteuerseite gleich zu behandeln wie auf der Umsatzseite und es können Praxis und Rechtsprechung zur Steuerbarkeit von Sponsoring herangezogen werden. Weiter sei es unzulässig, einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der vorsteuerbelasteten Aufwendung und der steuerbaren Tätigkeit der Pflichtigen zu verlangen und auf gewinnsteuerliche Überlegungen und namentlich das Urteil des Bundesgerichts 2P.54/1999 vom 1. Mai 2000 Bezug zu nehmen.

E. Mit Vernehmlassung vom 2. September 2004 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Sie verweist auf ihre Ausführungen im Einspracheentscheid und wiederholt namentlich, dass die Inserate A. zur persönlichen politischen Meinungsäusserung gedient hätten und dieser sich darin nicht bloss als Vertreter der Gesellschaft, sondern persönlich an die Leserschaft gewendet habe. Was die Gleichbehandlung mit dem Sponsoring anbelange, habe die ESTV eine solche grundsätzlich nie bestritten, jedoch vergleiche die Beschwerdeführerin nicht vergleichbare tatsächliche Sachverhalte miteinander. Zudem behaupte die Beschwerdeführerin nicht, dass sie die jeweilige Tageszeitung gesponsert habe und diese sie im Gegenzug namentlich genannt habe. In den von der Beschwerdeführerin zitierten Entscheiden betreffend Sponsoring werde zudem nicht gesagt, dass die namentliche Nennung einer Firma jegliche Leistung zu einer Werbeleistung mache. Es liege auch keine Imagewerbung vor. Unter anderem sei fraglich, ob die Inserate überhaupt geeignet gewesen seien, für die Beschwerdeführerin einen (positiven) Werbeeffekt zu erzeugen. Ohnehin gehe es nicht an, dass ein Unternehmer die von ihm allein beherrschte Firma dazu verwendet, um die bei seinen persönlichen politischen Aktivitäten anfallenden Vorsteuern abzusetzen. Weiter sei die Berechtigung zum Vorsteuerabzug von der Beschwerdeführerin nachzuweisen, was diese nicht getan habe.

F. Mit Eingabe vom 17. September 2004 nimmt die Beschwerdeführerin Bezug auf Ziff. 7 der Vernehmlassung, wo von der ESTV erstmals der Einwand der Beweislast erhoben worden sei, und hält fest, dass die ESTV

die Beschwerdeführerin einer ausführlichen externen Kontrolle unterzogen und dabei Einsicht in die Inserate gehabt habe. Die Beweislast sei vorliegend auch gar nicht Thema, denn der Sachverhalt stehe fest und sei bewiesen. Zu entscheiden sei über Rechtsfragen.

G. Mit Eingabe vom 1. Oktober 2004 teilt die ESTV mit, sie halte an den Ausführungen in der Vernehmlassung fest.

H. Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK und das Bundesverwaltungsgericht wird – soweit erforderlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG; SR 641.20) bzw. Art. 53 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464) mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung des vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf die Jahre 1995 bis 2000, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Im Einspracheentscheid vom 31. März 2004 erkannte die ESTV unter anderem, die X. AG schulde der ESTV für das 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 2000 noch Fr. ....-- nicht anerkannter Vorsteuerabzüge beim "Politsponsoring" (gemäss EA Nr. 128'409) (Ziff. 3b Einspracheentscheid). Im vorliegenden Verfahren umfasst der Streitgegenstand nur noch diesen Vorsteuerabzug auf Werbeaufwendungen, im Übrigen wurde der Einspracheentscheid nicht mehr angefochten. Die Beschwerdeführerin macht zudem nur noch Vorsteuern im reduzierten Umfang von Fr. ....-- geltend, so dass sich der Streitgegenstand für das vorliegende Verfahren

auf diesen Betrag beschränkt.

2. Verwendet ein Steuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV; zu den verschiedenen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Einzelnen vgl. statt vieler: Urteile des Bundesgerichts vom 1. Dezember 2004, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 176 f. E. 4.2; 2A.650/2005 vom 15. August 2006, E. 3.2).

2.1 Für einen Vorsteuerabzug ist unter anderem erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet werden. Für Ausgaben ohne geschäftlichen Charakter besteht gemäss Verfassung kein Vorsteuerabzugsrecht (Art. 8 Abs. 2 Bst. h der sich bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 [ÜB-aBV] bzw. [per 1. Januar 2007 aufgehobener] Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. h der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101, AS 1999 2556]). Gemäss Art. 29 Abs. 1 MWSTV ist vorausgesetzt, dass die bezogenen Lieferungen oder Dienstleistungen für Zwecke gemäss Abs. 2 der Bestimmung verwendet werden, namentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen (siehe auch Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG, neu explizit mit dem Element des "geschäftlich begründeten" Zwecks). Die Vorsteuerabzugsberechtigung setzt mithin voraus, dass der Mehrwertsteuerpflichtige die vorsteuerbelastete Eingangsleistung für steuerbare Umsätze verwendet. Nach der Rechtsprechung bedarf es eines "objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung". Eine Verknüpfung zwischen den steuerbaren Eingangs- und Ausgangsumsätzen ist zwingend erforderlich, wobei neben der unmittelbaren, direkten Verwendung der Eingangsleistung für den Ausgangsumsatz auch eine mittelbare Verwendung genügt, bei welcher die Eingangsleistung nur indirekt in den Ausgangsumsatz einfliesst (BGE 132 II 365 ff. E. 8.3, ferner E. 10; Urteile des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4; 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002, E. 5.2 in fine; statt vieler: Entscheide der SRK vom 14. März 2006, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.79, E. 2c; vom 17. Oktober 2006 [SRK 2003-164], E. 2e mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1339/2006 vom 6. März 2007, E. 2.1.5). Der Zusammenhang ist indirekt bzw. mittelbar, wenn eine steuerbare Leistung mit Hilfe der vorsteuerbelasteten Eingangsleistung ausgeführt wird, diese Eingangsleistung aber doch nicht direkt in die steuerbare Ausgangsleistung Eingang fand, so z.B. bei Produktionsmitteln, Investitionsgütern, Verwaltungsleistungen (BGE 132 II 365 ff. E. 8.3; vgl. auch Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1395).

2.2 Werden bezogene Leistungen nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck bzw. nicht für einen steuerbaren Ausgangsumsatz verwendet, liegt Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor, welcher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BGE 132 II 369 E. 10, 8.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 245, 254 f.). Endverbrauch ist nicht zwingend privat. Auch juristische Personen als Steuerpflichtige können (wie natürliche Personen) ein Nebeneinander von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Betätigung aufweisen und im Umfang, in dem sie die Eingangsleistungen nicht für steuerbare Zwecke verwenden, findet Endverbrauch statt (sog. "Endverbrauch in der Unternehmenssphäre"), womit der Vorsteuerabzug zu verweigern ist (BGE 123 II 307 E. 7a; RIEDO, a.a.O., S. 254 f., 260, 283; ferner Entscheid der SRK vom 4. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.58, E. 6b, c).

3. Im vorliegenden Fall steht der Abzug von Vorsteuern zur Diskussion, welche auf von der Beschwerdeführerin bezogenen Leistungen im Zusammenhang mit der Publikation verschiedener Inserate lasteten. Die ESTV verweigerte den Vorsteuerabzug, weil die Inserate politisch motiviert, hauptsächlich A. persönlich zuzuschreiben seien und nicht mit der steuerbaren Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Zusammenhang stünden. Die Beschwerdeführerin hingegen vertritt die Ansicht, dass die Aufwendungen für diese Inserate vorsteuerabzugsberechtigt seien, weil es sich um Werbung bzw. Imagepflege für das Unternehmen handle.

3.1 Laut Eintrag im Handelsregister bezweckt die Beschwerdeführerin den "Betrieb von Handels- und Industrie-Unternehmen oder Beteiligung an solchen im In- und Ausland sowie jede andere damit im Zusammenhang stehende wirtschaftliche Tätigkeit" und sie "kann auch kulturelle Leistungen zu günstigen Bedingungen vermitteln durch Betrieb von kulturellen Unternehmen in eigenem Namen oder durch Dritte für ihre Rechnung und durch Unterstützung von bzw. Beteiligung an kulturellen Unternehmen aller Art". Die Beschwerdeführerin ist jedoch vorwiegend als Detaillistin tätig und erzielt ihre steuerbaren Umsätze im Bereich des Einzelhandels (...). Die fraglichen Vorsteuern sind folglich nur dann zum Abzug berechtigt, wenn die bezogenen Leistungen für die Publikation der Inserate in einem zumindest mittelbaren objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerbaren Umsätzen der Beschwerdeführerin, genauer mit *Umsätzen aus Detailhandel,* stehen (Art. 29 Abs. 1 MWSTV; vorne E. 2.1). Die Beschwerdeführerin macht im Übrigen nicht geltend, dass die bezogenen Leistungen mit (allfälligen) anderen steuerbaren Ausgangsleistungen der Unternehmung im Zusammenhang stünden, sondern geht selbst davon aus, dass die Verknüpfung der Inserate mit ihrer Tätigkeit als Detaillistin gegeben sei, weil damit Werbung bzw. Imagepflege für den Discounter betrieben werde. Damit muss auch nicht geprüft werden, ob die fraglichen Eingangsleistungen mit den im Zweckartikel der Statuten erwähnten kulturellen Dienstleistungen im

Zusammenhang stehen, zumal diese Frage klar zu verneinen wäre. Im Folgenden wird damit zu prüfen sein, ob die fraglichen Inserate eine Werbe- oder Public-Relations-Wirkung für die Umsätze aus Detailhandel als mehrwertsteuerlich relevante Tätigkeit des Unternehmens erzeugten. Nur wenn dies zu bejahen wäre, wären die auf den Inseratekosten lastenden Vorsteuern zum Abzug zuzulassen.

3.2 Nach der Rechtsprechung genügt für den Vorsteuerabzug ein "mittelbarer" objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen vorsteuerbelasteten Eingangs- und steuerbaren Ausgangsleistungen (E. 2.1). Damit geht die ESTV in ihrer (auf die Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern gestützten) Annahme, es könne ein "direkter" bzw. "unmittelbarer" Zusammenhang verlangt werden, in Bezug auf das Mehrwertsteuerrecht fehl. Zudem ist auch irrelevant, wie die fraglichen Inseratekosten im Bereich der direkten Steuern behandelt werden. Für die mehrwertsteuerliche Betrachtung ist die Rechtslage im Bereich der direkten Steuern generell nicht direkt massgeblich (Urteil des Bundesgerichts 2A.222/2002 vom 4. September 2002, E. 3.4; Entscheid der SRK vom 8. Oktober 2003, veröffentlicht in VPB 68.53, E. 6a mit weiteren Hinweisen) und bezüglich der vorliegenden Problematik im Besonderen hat das Bundesgericht festgestellt, dass sich die Begriffe "Ausgaben mit geschäftlichem Charakter" des Mehrwertsteuerrechts und "geschäftsmässig begründete Aufwendungen" aus dem Recht der direkten Bundessteuer zwar teilweise überschneiden, dass sich aus dem direktsteuerlichen Begriff aber keine Anhaltspunkte für die Bestimmung des Umfangs der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgaben gewinnen liessen (BGE 123 II 304 f. E. 6b). Nicht massgeblich sind vorliegend folglich auch die in den Rechtsschriften der Parteien erwähnten Urteile des Zürcher Verwaltungsgerichts (vom 27. August 1997, RB 1997 N. 36, act. 97) und des Bundesgerichts (2P.54/1999 vom 1. Mai 2000, act. 96) betreffend die Abzugsfähigkeit der Inseratekosten der Beschwerdeführerin bei den direkten Steuern.

3.3 In Bezug auf die erforderliche Werbe- oder Public-Relations-Wirkung für die steuerbare Tätigkeit der Beschwerdeführerin ergibt sich aus den sich in den Akten befindlichen Inseraten das Folgende:

3.3.1 Vorab ist festzustellen, dass die Inserate nicht dem Werbeauftritt der Beschwerdeführerin in ihrer normalen Produktewerbung entsprechen, sondern erheblich davon abweichen. Die Gestaltung ist durchwegs in der Form eines Zeitungsartikels gehalten und namentlich wird das in der Werbung der Beschwerdeführerin sonst übliche X.-Logo in keinem der Inserate verwendet. Die Inserate erwecken jedenfalls vom Erscheinungsbild her nicht den Eindruck, es handle sich um Werbung. In einigen Inseraten wird die Beschwerdeführerin zudem im Text gar nicht erwähnt, sondern die Firma taucht nur zusammen mit der Unterschrift von A. am Schluss des Inserats auf (...), womit diese Inserate erst recht nicht als Werbung der Unternehmung wirken, sondern eher als *persönliche* Beiträge von A., welcher mit der Erwähnung "X. AG" lediglich seine Funktion als "X.-Chef" präzisierte (...).

Lässt das äussere Erscheinungsbild nicht auf Werbung oder Public-Relations für die Beschwerdeführerin schliessen, bedingt der geforderte Zusammenhang der Inseratekosten mit der steuerbaren Tätigkeit des Unternehmens (E. 2.1, 3.1), dass in den Inseraten zumindest *inhaltlich* in irgendeiner Weise eine werbewirksame Verbindung mit der steuerbaren Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin hergestellt wird. Bei der Grosszahl der Inserate (vorbehältlich jener Inserate, die in E. 3.5 behandelt werden) ist die politische Stellungnahme zu verschiedenen politischen Themen klar als primärer Gehalt der Artikel zu qualifizieren, womit es sich auch inhaltlich offensichtlich nicht um reine Werbung oder Public-Relations-Massnahmen für die steuerbare Geschäftstätigkeit handelt. Zu prüfen bleibt, ob neben der politischen Meinungsäusserung auch ein Werbeeffekt für die mehrwertsteuerlich relevante Aktivität der Unternehmung enthalten ist. Nachdem die Inserate sowohl von der Gestaltung her als auch inhaltlich als primär politische Beiträge erscheinen, genügt entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin zur Bejahung einer solchen Werbewirkung die blosse "Erwähnung" der Firma im Inserat nicht. Vielmehr muss beispielsweise ein Zusammenhang mit von der Beschwerdeführerin verkauften Produkten oder Dienstleistungen bestehen oder auch mit der Art und Weise, wie diese den Konsumenten verkauft werden.

3.3.2 Die Beschwerdeführerin ist namentlich der Ansicht, dass sie mit den Inseraten ihr Image als Unternehmung pflege, die sich für tiefe Preise einsetze.

In den Inseraten ... (...) geht es zwar im weitesten Sinn um Preise von Lebensmitteln, welche die Beschwerdeführerin im Sortiment führt. Die fraglichen Inserate befassen sich aber genaugenommen mit den jeweiligen politischen Themen und der diesbezüglichen aktuellen politischen Situation und ein Bezug zur X. AG und ihren Produkten bzw. zu ihrer Tiefpreispolitik im eigenen Geschäftsbereich wird gar nicht oder aber nur am Rande (z.B. ...) hergestellt. Es dominiert somit die politische Meinungsäusserung und das Engagement der Beschwerdeführerin (oder von A.) betreffend die verschiedenen politischen Kampagnen sowie die Kritik am Handeln von Regierung, Parlament und Verwaltung. Die genannten Inserate erscheinen nicht geeignet, den Absatz der Beschwerdeführerin zu fördern, es wird nicht das Image als Discounter gepflegt und ein Werbeeffekt auf die Tätigkeit als Detaillistin ist nicht feststellbar. Zur Vorsteuerabzugsberechtigung fehlt es am Erfordernis der Verwendung der bezogenen Leistungen für steuerbare Umsätze.

Dasselbe gilt für die Kampagnen gegen ... (...) bzw. gegen ... (siehe ...). In den Artikeln wird gegen die angeblich unnötigen neuen ...-Vorschriften (wobei es bei dieser Kampagne ohnehin nur nebensächlich um Preissteigerungen geht) bzw. die Gebührenerhöhung auf ... ganz generell angeschrieben und Kritik an Regierung und Verwaltung von Bund und Kanton geübt. Mithin steht wiederum das politische Engagement im Vordergrund und Imagepflege wird nicht betrieben. Ein Werbe- bzw. Public-Relations-Effekt in Bezug auf die mehrwertsteuerlich relevante

Aktivität der Beschwerdeführerin ist nicht ersichtlich.

Keinerlei Bezug zu den unternehmerischen Tätigkeiten der Beschwerdeführerin als Detailhändlerin enthalten die Inserate, welche sich mit ... und weiteren Bereichen des Gesundheitswesens auseinandersetzen (...); in diesen Gebieten ist die Beschwerdeführerin nicht aktiv und sie liegen nicht einmal innerhalb ihres statutarischen Zweckes. Dies gilt noch viel mehr für die Initiative zur ... (...). Diese Inserate sind klar als rein politische Betätigung ohne Werbeeffekt oder Imagepflege bzw. -förderung in Verbindung mit der steuerbaren Tätigkeit der Beschwerdeführerin zu qualifizieren. Daran ändert auch der Hinweis der Beschwerdeführerin auf ihr Image als Kämpferin für tiefe Preise nichts, denn die Beschwerdeführerin engagiert sich in diesen Inseraten für tiefere Preise in einem Sektor, in welchem sie selbst nicht geschäftlich tätig ist (...) und sie stellt darin keine Verbindung her mit konkreten in ihren Läden verkauften Produkten oder zumindest mit der allgemeinen Tiefpreispolitik der X. AG in ihrem geschäftlichen Bereich. Die mangelnde Verknüpfung der Inseratekosten mit steuerbaren Ausgangsumsätzen ist hier offensichtlich.

3.3.3 Für die Frage, ob den Inseraten ein Werbecharakter zugesprochen werden kann oder nicht, ist hingegen der Stil der Inserate nicht von Belang. Diese zeichnen sich zwar tatsächlich (wie die ESTV geltend macht) dadurch aus, dass eher pointierte Ansichten geäussert werden, dass der Schreibstil als polemisch und angriffig zu bezeichnen ist, und dass scharfe Kritik an Behörden, einzelnen Persönlichkeiten aus der Politik, an Organisationen oder Personengruppen geübt wird (...). Auch wenn zwangsläufig ein Teil der Leserschaft mit den in den Inseraten wiedergegebenen politischen Haltungen nicht einverstanden sein wird und namentlich auch die Art und Weise der Meinungsäusserung und die Form der Vorhalte gegenüber Behörden und Personen bzw. Personengruppen beim Publikum auch negative Reaktionen auslösen können, kann es nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts sein, über die Art und Weise einer Werbekampange zu urteilen. Vorliegend ist einzig festzustellen, ob die Eingangsleistung Werbecharakter (in Bezug auf die steuerbaren Ausgangsleistungen) hat oder nicht. Deshalb spielt es beispielsweise keine Rolle, dass sich der Kampf gegen Deklarationen auf Lebensmittel-verpackungen, welche ja im Allgemeinen gerade dem Konsumentenschutz dienen, sowie Ankündigungen, es werde neuen staatlichen Vorschriften die Gefolgschaft verweigert (...) auch negativ auf die Verkaufszahlen auswirken könnten. Diese Eigenheiten bzw. dieser Stil der Inserate sind zwar oft in politischen Stellungnahmen anzutreffen, es ist aber nicht ausgeschlossen, Inserate dieser Art auch für die geschäftliche Werbung einzusetzen.

3.4 Insgesamt ergibt sich, dass die vorliegenden Inserate (unter Vorbehalt der unter E. 3.5 geprüften Fälle) eindeutig politisch motiviert sind, die Firma in Bezug auf die steuerbare Tätigkeit als Detaillist nicht anpreisen oder besser positionieren und nicht als Imagewerbung oder als Marketingmass-nahmen in Bezug auf die steuerbaren Ausgangsleistungen der Beschwer-deführerin qualifiziert werden können. Die von der Beschwerdeführerin für

politisches Wirken bezogenen Leistungen flossen im Sinne von Lehre und Rechtsprechung weder direkt noch indirekt in steuerbare Ausgangsleistungen, und den Aufwendungen für die Inserate mangelt es am "geschäftlichen Charakter" (Art. 29 Abs. 1 MWSTV; oben E. 2.1). Dies gilt im Übrigen für die in Frage stehenden Inserateaufwendungen insgesamt. Auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin betreffend "gemischte Verwendung" (siehe Beschwerde S. 13 f.) braucht nicht eingegangen zu werden, denn die vorstehend behandelten einzelnen Inserate enthalten auch keinen für die steuerbare Tätigkeit der Beschwerdeführerin werbewirksamen "Teil", sie können auch nicht als "teilweise" geschäftlich begründet im dargelegten Sinn bezeichnet werden.

Im Übrigen ist irrelevant, ob die Inserate der politischen Betätigung der Beschwerdeführerin selbst oder von A. persönlich dienten. Selbst wenn politisches Engagement - neben dem eigentlichen Geschäftszweck als Detailhändler - ebenfalls Ziel der Beschwerdeführerin selbst bilden würde, handelte es sich dabei aber nicht um eine mehrwertsteuerlich relevante Tätigkeit; auch die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, sie generiere im Zusammenhang mit politischen Aktionen steuerbare Umsätze. Eingangsleistungen, die einzig diesem nicht geschäftlichen Zweck des politischen Engagements dienen, sind damit nicht vorsteuerabzugsberechtigt. So hat auch das Bundesgericht festgestellt, für den Fall, dass eine Gesellschaft neben dem geschäftlichen Zweck ein anderes Ziel verfolgt, wie beispielsweise ein Mäzenat eines Aktionärs ohne Werbe- bzw. Public-Relations-Zweck, erfülle dieser Teil der Leistungen die Voraussetzungen von Art. 38 Abs. 2 MWSTG (Art. 29 Abs. 2 MWSTV) nicht und es liege keine geschäftlich begründete Verwendung vor (BGE 132 II 369 E. 10). Vorliegend handelt es sich somit um nicht vorsteuerabzugsberechtigenden Endverbrauch, wobei keine Rolle spielt, ob es sich um "privaten" Endverbrauch durch A. oder Endverbrauch auf der Ebene der Unternehmung handelt (siehe hierzu E. 2.2). Die Eingangsleistungen waren so oder so nicht mehr Gegenstand von weiteren entgeltlichen Leistungen und auf Stufe der Beschwerdeführerin endete die Umsatzkette. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin den Vorsteuerabzug (abgesehen von den sogleich in E. 3.5 behandelten Fällen) zu Recht verweigert. Insofern ist die Beschwerde abzuweisen.

3.5 Eine abweichende Würdigung ergibt einzig hinsichtlich der folgenden Inserate:

3.5.1 Eines der Inserate, ... (...) befasst sich zwar – in einem betont polemischen Stil – auch mit der Politik bezüglich der Kosten der ..., teilt aber zudem im fettgedruckten Bereich den Kunden mit, dass pro Einkauf in allen X-Filialen eine ... weiterhin ohne Preisaufschlag abgegeben werde. Dieses Inserat steht somit in einem direkten Zusammenhang zu einem von der Beschwerdeführerin verkauften Produkt, ... Die Beschwerdeführerin gibt im Inserat bekannt, dass sie pro Einkauf eine ... zu einem tieferen Preis verkauft als die anderen Geschäfte, nämlich zum bisherigen Preis. Dies verleiht dem Inserat (Image-)Werbecharakter, womit es einen geschäftlichen Zweck verfolgt. Somit ist für dieses Inserat der

Vorsteuerabzug zu gewähren und die Beschwerde diesbezüglich gutzuheissen. Nachdem die Beschwerdeführerin den Bezug zwischen den einzelnen – zudem unnummeriert – eingereichten Beschwerdebeilagen (Inseraten) und den entsprechenden Vorsteuerabzugsbeträgen (siehe Beilage 15 zur EA 128'409) nicht herstellt und auch die ESTV aufgrund ihrer Rechtsauffassung diesen Bezug noch nicht herstellen musste, kann aufgrund der Akten nicht eruiert werden, wie hoch der auf dieses Inserat entfallende Vorsteuerbetrag ist. Die Sache ist demnach zur Berechnung der Höhe des zu gewährenden Vorsteuerabzugs an die ESTV zurückzuweisen.

3.5.2 Die Inserate ... (unnummerierte Beschwerdebeilagen) hat die Beschwerdeführerin zum Beleg ihrer Vorsteuerabzugsberechtigung soweit ersichtlich erst mit ihrer Beschwerde an die SRK eingereicht. Im Beschwerdeverfahren vor der SRK bzw. dem Bundesverwaltungsgericht dürfen jedoch im Rahmen des Streitgegenstandes bisher noch nicht gewürdigte, neue Sachverhaltsumstände vorgebracht und ebenso neue Beweismittel eingereicht werden (ANDRÉ MOSER, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a. M. 1998, Rz. 2.80 mit Hinweisen).

Beide Inserate befassen sich klar mit den tiefen Preisen von Produkten in den Läden der Beschwerdeführerin. Das erste kommentiert namentlich die ...-Linie und stellt Preisvergleiche bezüglich Süsswassergetränken an zwischen ..., ... und X.. Das zweite enthält Preisvergleiche bezüglich Mineralwasser. Diesen Inseraten kann der Werbecharakter nicht abgesprochen werden, es werden die tiefen Preise bei der Beschwerdeführerin hervorgestrichen, die Inserate dienen der Werbung und verfolgen eindeutig und primär einen geschäftlichen Zweck. Die Inseratekosten stehen mit den steuerbaren Leistungen der Beschwerdeführerin klar im Zusammenhang. Auch diesbezüglich ist der Vorsteuerabzug zu gewähren und die Beschwerde gutzuheissen. Wiederum ist nicht zu eruieren, wie hoch der auf diese Inserate entfallende Vorsteuerbetrag ist und die Sache wird an die ESTV zurückgewiesen.

3.5.3 In zwei Inseraten, welche ebenfalls soweit ersichtlich erst im Beschwerdeverfahren eingereicht worden sind (unnummerierte Beschwerdebeilagen), ... wird einerseits auf die Umwandlung von Festanstellungen in Teilzeit- oder Aushilfsstellen statt der Aussprechung von Kündigungen und andererseits auf die Stellung der Filialleiter im Unternehmenskonzept "X. ...." eingegangen. Die Inserate behandeln damit zwei Fragen der Unternehmensorganisation, welche einen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung der Beschwerdeführerin als Detailistin aufweist. Die Inserate dienen der Imagepflege und enthalten eine Werbewirkung, will sich die Beschwerdeführerin doch darin als Unternehmen darstellen, das sich gegenüber seinen Angestellten einerseits sozial verhält und andererseits den Filialleitern unternehmerische Freiheit gewährt. Die Inserate verfolgen somit einen geschäftlichen Zweck. Die auf ihnen lastende Vorsteuer ist zum Abzug zuzulassen und die Beschwerde gutzuheissen. Die Höhe der Vorsteuer ist auch hier nicht eruierbar und die

Sache zu deren Berechnung an die ESTV zurückzuweisen.

3.6 Es bleibt Stellung zu nehmen zu der von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Heranziehung der Rechtsprechung zum Sponsoring bzw. der geforderten Gleichbehandlung von Werbung auf Vorsteuerseite und auf Umsatzsteuerseite.

In der Rechtsprechung zum Sponsoring hatten sich die Gerichte mit der Frage der Steuerbarkeit und des Vorliegens eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs zu befassen (Urteile des Bundesgerichts 2A.526/2003 vom 4. Juli 2004, E. 1.2; 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003, E. 3.1.1; 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002, E. 2). Die Werbe- oder Bekanntmachungsleistung liege darin, dass durch die namentliche Nennung des Geldgebers (eventuell mit seinem Tätigkeitsbereich) dessen Bekanntheitsgrad oder auch nur dessen Image gefördert wird. Diese innere, wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Bekanntmachungs- bzw. Werbeleistung einerseits und dem Sponsorenbeitrag andererseits begründe den Leistungsaustausch (Urteil 2A.526/2003 vom 4. Juli 2004, E. 1.3 mit Hinweisen; vgl. ferner Entscheid der SRK vom 20. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 66.57, E. 5a/bb).

Beim vorliegenden Themenkreis der Vorsteuerabzugsberechtigung hingegen ist nicht der Leistungsaustausch der zentrale Aspekt (das Vorliegen eines solchen auf der Inputseite zwischen der Beschwerdeführerin und den Zeitungsverlagen als Leistungserbringer ist denn auch nicht anzuzweifeln), sondern die Voraussetzung der Verwendung der vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen für geschäftliche Zwecke (Art. 29 Abs. 1 und 2, oben E. 2.1, 3.1 ff.). Unabhängig davon, ob die Leistungen auf der Inputseite als Sponsoringleistungen (was aber hier klar nicht der Fall ist) bzw. als Werbeleistungen zu qualifizieren sind, müssten diese bezogenen Leistungen *für steuerbare Zwecke verwendet* worden sein, damit die darauf lastenden Vorsteuern abgezogen werden dürften. Dieses Kriterium spielt hingegen betreffend Steuerbarkeit von Ausgangsumsätzen, auf der Ebene des Steuerobjekts, keine Rolle. Das Argument der Gleichbehandlung auf Vorsteuer- und auf Umsatzseite verfängt damit nicht, von einer Rechtsungleichheit kann keine Rede sein. Es ist zu unterscheiden zwischen der Tatsache, dass zwischen den Zeitungsverlagen und der Beschwerdeführerin betreffend die bezogenen Leistungen ein Leistungsaustausch stattfand (d.h. beim Leistungserbringer war die Leistung steuerbar) und der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin mangels Verwendung dieser bezogenen Leistungen für einen geschäftlichen Zweck Endverbraucherin der Eingangsleistungen wurde, womit ihr die Vorsteuerabzugsberechtigung nicht zusteht. Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf die Bemerkung im Urteil des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003, E. 3.3.1 (letzter Satz: "Soweit der Empfänger von Sponsoringleistungen vorsteuerabzugsberechtigt sei, könnten die entsprechenden Aufwendungen bei diesem als Vorsteuern geltend gemacht werden.") ist damit ebenfalls nicht stichhaltig; ein Vorsteuerabzug kommt für den Empfänger von Sponsoring- oder Werbeleistungen immer nur unter dem Vorbehalt in Frage, dass die hierfür

nötigen Voraussetzungen sämtliche erfüllt sind. Dies ist vorliegend wie dargelegt nicht der Fall.

4. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde bezüglich des Vorsteuerabzugs für die in E. 3.5 erwähnten Inserate teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen. Die Verfahrenskosten werden für den Fall, dass eine Beschwerdeführerin nur teilweise unterliegt, grundsätzlich ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Gemäss Art. 63 Abs. 3 VwVG dürfen einer obsiegenden Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens auferlegt werden, sofern sie diese durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Als unnötigerweise verursacht gilt ein Verfahren insbesondere dann, wenn ein Beschwerdeführer seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und beispielsweise ein Beweismittel zu spät eingereicht hat (vgl. Entscheid der SRK vom 23. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.123, E. 5b, c mit weiteren Hinweisen). Um einen solchen Fall handelt es sich vorliegend insoweit, als die Beschwerdeführerin vier der fünf Inserate, die zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde führen (oben E. 3.5.2 und 3.5.3) erst mit der Beschwerde an die SRK eingereicht hat. Damit hat sie das vorliegende Beschwerdeverfahren teilweise unnötigerweise und aus eigenem Verschulden verursacht. Nur ein einziges Inserat findet sich bereits in den Akten der ESTV (act. 74), neben 18 Inseraten, die von der ESTV richtig gewürdigt wurden. Dies rechtfertigt, trotz teilweiser Gutheissung die Verfahrenskosten nur minimal zu reduzieren und sie auf Fr. 7'500 festzulegen. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 8'000.-- wird mit den Verfahrenskosten verrechnet und der Mehrbetrag von Fr. 500.-- nach Eintritt der Rechtskraft der Beschwerdeführerin zurückerstattet. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Entsprechend hat die ESTV die Beschwerdeführerin mit einer ebenfalls im gleichen Rahmen reduzierten Parteientschädigung von Fr. 750.-- zu entschädigen (Art. 64 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen 3.5.1 - 3.5.3 teilweise gutgeheissen, der Einspracheentscheid vom 31. März 2004 insofern aufgehoben und die Sache zur Berechnung des zu gewährenden Vorsteuerabzugs an die ESTV zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen und Ziffer 3a des Dispositivs des Einspracheentscheids bestätigt.
2. Die Verfahrenskosten von Fr. 7'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 8'000.-- verrechnet. Der Differenzbetrag von Fr. 500.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückerstattet.

3. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 750.-- auszurichten.

4. Dieses Urteil wird eröffnet:

   - der Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Ref-Nr. ESTV ...) (Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Salome Zimmermann	Sonja Bossart

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts in Abgabesachen können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und m sowie 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: