

Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1442/2006
{T 0/2}

Urteil vom 11. Dezember 2007

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz),
Richter Markus Metz, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

X._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2003;
steuerbares Entgelt, Subventionen)

Sachverhalt:**A.**

Die X. _____ ist ein Verein gemäss Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) und ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Gemäss Auszug aus dem Handelsregister führt und unterstützt sie als Dachorganisation den Kampf gegen Aids und die daraus entstehenden Folgen.

B.

Am 14. Januar 2003 ersuchte sie die ESTV um mehrwertsteuerrechtliche Prüfung der von ihr mit dem Bundesamt für Gesundheit (BAG) abgeschlossenen Verträge. Die Steuerpflichtige machte geltend, die Vereinbarungen beinhalteten Leistungen im Bereich HIV/Aids, die sie im Auftrag des Bundes erbringe. Sie verpflichtete sich gegenüber dem BAG, Ziele und Meilensteine einzuhalten und darüber Rechenschaft abzulegen. Es liege aber kein eigentlicher Leistungsaustausch zwischen ihr und dem BAG vor, da sie die Leistungen Dritten und der Öffentlichkeit gegenüber erbringe. Die mit dem BAG abgeschlossenen Verträge legte sie ihrer Anfrage bei.

C.

In ihrer Stellungnahme vom 17. Februar 2003 bejahte die ESTV die Steuerbarkeit der betreffenden Leistungen. Es handle sich bei den Zahlungen des BAG nicht um Subventionen, da nach Ziff. 5.1 der allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) des Bundes für Dienstleistungsaufträge, die vorliegend zur Anwendung gelangten, alle bei der Vertragserfüllung, d.h. bei der Erbringung der Dienstleistungen, entstandenen Schutzrechte des geistigen Eigentums der Auftraggeberin bzw. dem BAG gehörten und folglich ein Leistungsaustausch stattfinde. Nach nochmaliger Prüfung des Sachverhaltes wiederholte die ESTV in ihrem Schreiben vom 10. Juni 2003 ihre Ansicht.

D.

Am 6. Mai 2004 erliess die ESTV zwei anfechtbare Entscheide. Darin forderte sie von der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden vom 1. Semester 1998 bis 2. Semester 2000 Fr. 563'788.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins sowie für die Steuerperioden vom 1. Quartal

2001 bis 4. Quartal 2003 Fr. 349'134.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nach. Sie begründete ihre Entscheide im Wesentlichen damit, dass die Verträge zwischen dem BAG und der Steuerpflichtigen jeweils einen klar definierten Leistungskatalog enthielten. Es liege somit ein Austausch von konkreten Leistungen und folglich keine Subvention vor.

E.

Am 7. Juni 2004 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Entscheide der ESTV vom 6. Mai 2004. Sie brachte im Wesentlichen vor, dass vorab zu prüfen sei, ob im konkreten Fall eine Subvention im subventionsrechtlichen Sinn gegeben sei. Wenn dies wie vorliegend zu bejahen sei, müsse die Frage nach einem allfälligen Austausch von Leistung und Gegenleistung nicht mehr gestellt werden. Zudem habe sie und das BAG zwischen dem 8. und dem 22. Dezember 2003 Ziff. 5.1 der AGB des Bundes für Dienstleistungsaufträge nachträglich aus den streitbetroffenen Verträgen wegbedungen. Im Weiteren stifteten die von ihr erbrachten Leistungen nicht dem BAG selber, sondern der Öffentlichkeit einen verbrauchsfähigen Nutzen, ein Leistungsaustausch mit dem BAG sei somit zu verneinen. Im Übrigen wären wenn der Ansicht der ESTV gefolgt würde, dass die Zahlungen des BAG nicht Subventionen, sondern Entgelt darstellten die von ihr erbrachten Leistungen zumindest teilweise von der Steuer ausgenommen.

F.

In ihrem Einspracheentscheid vom 10. März 2005 vereinigte die ESTV die Verfahren betreffend das 1. Semester 1998 bis 2. Semester 2000 sowie betreffend das 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003 und hiess die Einsprache im Umfange von Fr. 33'485.-- gut, wies sie im Übrigen jedoch ab. Die Einsprecherin schulde der ESTV für das 1. Semester 1998 bis 2. Semester 2000 Fr. 557'003.-- zuzüglich Verzugszins und für das 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003 Fr. 322'434.-- zuzüglich Verzugszins. Sie begründete ihren Einspracheentscheid im Wesentlichen damit, dass ein Subventionsverhältnis im Sinn der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) bzw. des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) nur dann vorliege, wenn zwischen dem Subventionsgeber und dem Subventionsempfänger kein Austausch von konkreten Leistungen erfolge. Bei den mit dem BAG abgeschlossenen Verträgen würden jedoch stets

konkrete Leistungen vereinbart. Die Zahlung durch das BAG erfolge nur, wenn die Einsprecherin ihre vertraglich vereinbarten Pflichten erfülle. Sie habe somit eine entgeltliche Leistung erbracht und damit liege keine Subvention vor.

G.

Die X. _____ (Beschwerdeführerin) führte mit Eingabe vom 25. April 2005 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit den folgenden Anträgen: "(1) Es sei in Aufhebung des Einspracheentscheides der Beschwerdegegnerin vom 10. März 2005 festzustellen, dass die Beschwerdeführerin der Beschwerdegegnerin im Zusammenhang mit den streitbetroffenen Beiträgen des Bundesamts für Gesundheit (BAG) für die Steuerperioden vom 1. Semester 1998 bis 2. Semester 2000 (für die Zeit vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000) einerseits und für die Steuerperiode vom 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003 (für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2003) keine Mehrwertsteuern nebst Verzugszinsen schuldet; (2) Eine allfällige Beschwerdeantwort sei der Beschwerdeführerin zur Stellungnahme, mindestens aber zur Kenntnisnahme, zuzustellen; alles unter den gesetzlichen Kosten- und Entschädigungsfolgen". Die Beschwerdeführerin brachte im Wesentlichen vor, dass dem mehrwertsteuerrechtlichen Begriff der Subvention klare Konturen fehlten. Fest stehe immerhin, dass das schweizerische Mehrwertsteuergesetz nicht zwischen sog. echten und unechten Subventionen unterscheide, d.h. ausser Acht lasse, ob eine entgeltliche Leistung vorliege. Erfolge eine Zahlung des Gemeinwesens an Dritte nicht auf der Grundlage eines privatrechtlichen Vertrags, könne sie nur eine öffentlichrechtliche Grundlage haben. Solche Zahlungen seien nahezu immer Subventionen. Sowohl bei Abgeltungen wie auch bei Finanzhilfen trete der subventionsgebende Staat anders als bei Handeln im Bereich der sog. Bedarfsverwaltung nicht als Konsument der Leistungen des Subventionsempfängers auf. Es sei daher im Lichte der Mehrwertsteuer als Konsumsteuer folgerichtig, Subventionen nicht den steuerbaren Entgelten zuzurechnen. Entscheidendes Kriterium müsse sein, ob für eine Zahlung eines Gemeinwesens eine gesetzliche Grundlage bestehe. Gebe es eine solche, handle es sich um eine Subvention, die mehrwertsteuerrechtlich kein Entgelt darstelle. Vorliegend hätten die Vereinbarungen mit dem BAG ihre Grundlage im öffentlichen Recht des Bundes, es lägen somit mehrwertsteuerrechtlich Subventionen vor. Im Anwendungsbereich von Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG komme

es überhaupt nicht darauf an, ob allenfalls ein Austausch von Leistung und "zuordenbarer" Gegenleistung vorliege, denn ein solches Austauschverhältnis sei wegen der zwingenden Entgeltlichkeit jedwelcher Subventionszahlung jedenfalls im ökonomischen Sinn stets gegeben. Nichts anderes ergebe sich aus Art. 8 der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201). Zudem sei es widersinnig, wenn der Staat mit der einen Hand Mittel zuwende und mit der anderen Hand wieder entziehe. Doch selbst wenn es für die Qualifikation einer Subvention im Sinn von Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG auf einen Leistungsaustausch ankäme, wäre ein solcher vorliegend nicht gegeben. Zwar sei sie verpflichtet gewesen, in sachlicher und zeitlicher Hinsicht ganz bestimmte Leistungen zu erbringen. Diese stifteten aber nicht dem BAG selber, sondern der Öffentlichkeit einen Nutzen. Der erforderliche Konnex zwischen Leistung und Gegenleistung sei deshalb nicht gegeben. Denn die Gegenleistung müsste im Verhältnis zwischen ihr und dem BAG gegeben sein und nicht in einem Dreiecksverhältnis mit einer unbestimmten Gruppe von Personen. Da es sich um Subventionen handle, habe im Weiteren auch kein Vergabeverfahren im Rahmen der öffentlichen Beschaffung durchgeführt werden müssen.

H.

In ihrer Vernehmlassung vom 20. Juni 2005 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Die ESTV betonte insbesondere, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung betreffend den Subventionsbegriff und den Leistungsaustausch auch nach der Einführung des Mehrwertsteuergesetzes weiterhin Gültigkeit habe. Relevant für die Abgrenzung zwischen Subventionen und steuerbaren Engelten bleibe die Beantwortung der Frage, ob ein Leistungsaustausch gegeben sei. Vorliegend sei dies zu bejahen.

I.

Am 24. Juni 2005 stellte die SRK der Beschwerdeführerin ein Doppel der Vernehmlassung der ESTV vom 20. Juni 2005 zur Kenntnis zu. Dem Prozessbegehren der Beschwerdeführerin auf Zustellung einer allfälligen Vernehmlassung (vgl. E. G) wurde somit entsprochen.

J.

Am 5. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien

mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeithalber übernommen.

Auf die Eingaben der Parteien wird soweit entscheidungswesentlich im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht 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. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung des am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV) in Kraft getreten. Das neue Recht gilt für Umsätze, die ab Inkrafttreten des MWSTG getätigt worden sind. Für die vorherigen Umsätze bleibt die MWSTV anwendbar (Art. 93 Abs. 1 und Art. 94 Abs. 1 MWSTG).

2.

2.1 Nach Art. 4 MWSTV bzw. Art. 5 MWSTG unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Es muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (statt vieler: BGE 126 II 443 E. 6; Urteile des Bundesgerichts vom 30. April 2004, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 241 f. E. 3.3; 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2; vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6).

2.2 Ob eine Gegenleistung aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht in genügendem Zusammenhang mit der Leistung steht, ist nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu beurteilen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1, mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.126 E. 2a/ee; ausführlich: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112). Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustausches das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich. Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2).

2.3 Ein Leistungsaustausch liegt also vor, wenn folgende Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in VPB 63.93 E. 3a):

a) Es müssen zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfangenden vorhanden sein,

b) der erbrachten Leistung muss ein Entgelt als Gegenleistung gegenüberstehen und

c) die Leistung und die Gegenleistung müssen miteinander innerlich wirtschaftlich verknüpft sein.

Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen Leistung und Entgelt, also bei der Frage, ob ein Leistungsaustausch vorliegt, ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer entspricht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1; Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.126 E. 2a/dd; RIEDO, a.a.O., S. 230 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 182; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 9 ff. zu Art. 33 Abs. 1 und 2; vgl. auch Entscheid der SRK vom 24. August 1997, veröffentlicht in MWST-Journal 3/1997 S. 103 f. E. 4a).

3.

3.1 Nach Art. 26 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 33 Abs. 1 MWSTG wird die Steuer vom Entgelt berechnet, dieses stellt die Bemessungsgrundlage dar. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist somit auf das, was der Leistungsempfänger aufwendet und nicht auf das, was der Leistende erhält, abzustellen. Was Entgelt ist, bestimmt sich aus der Sicht des Abnehmers und nicht des Leistungserbringers (Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 792 E. 5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.4; Entscheid der SRK vom 12. Januar 2005, veröffentlicht in VPB 69.62 E. 3c; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1161; RIEDO, a.a.O., S. 228).

3.2 Nicht zum Entgelt gehören gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV bzw. Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand. Eine allgemein anerkannte Umschreibung des Subventionsbegriffs gibt es im schweizerischen Recht allerdings nicht; auch die MWSTV bzw. das MWSTG definieren den Begriff der

Subvention nicht. Das Bundesgericht umschreibt Subventionen allgemein als Leistungen kraft öffentlichen Rechts, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgebenden führt. Mit der Subventionierung will der Subventionsgeber beim Empfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen, das zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke geeignet erscheint. Sind mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifischen Leistungen verknüpft und ist die Subventionsempfängerin frei, wie sie allenfalls im Rahmen eines allgemeinen Leistungsauftrages an sie die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, so deutet dies auf eine Subvention hin. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung des Subventionsempfängers erfolgt die Subventionierung ohne wirtschaftliche Gegenleistung. Subventionen sind damit von vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustausches, sie sind nicht Entgelt für eine vom Subventionsempfänger zu erbringende marktwirtschaftliche Leistung und fliessen folgerichtig nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein (BGE 126 II 443 E. 6b-e; Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 170 f. E. 6; Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 2.2, 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.2.1, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.3.2).

3.3 Für Entgelt (und gegen eine Subvention) spricht in der Regel, wenn das Gemeinwesen durch die Beitragsempfängerin Leistungen erbringen lässt, die ansonsten das Gemeinwesen selber erbringen müsste, weil es selbst zur Erfüllung dieser Leistung verpflichtet ist. Der Private übernimmt diesfalls eine eigentlich dem Gemeinwesen obliegende Tätigkeit; wird er dafür entschädigt, liegt ein Leistungsaustausch vor (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 4.4 in fine, 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 3.2, 2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 3.2 in fine mit Hinweisen). Aus der Sicht des Beitragsempfängers, an welchen die Erfüllung der Aufgabe übertragen worden ist, handelt es sich in dieser Konstellation um Leistungen, zu deren Erbringung er verpflichtet wurde, was gegen eine Subvention spricht (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 3.2, 2.3). Ist die Tätigkeit des Subventionsempfängers hingegen freiwillig, ist dieser also aus rechtlicher Sicht frei

zu entscheiden, ob er die Tätigkeit ausüben will oder nicht, und ist er nicht vertraglich oder gesetzlich verpflichtet, bestimmte Leistungen zu erbringen, besteht in mehrwertsteuerlicher Hinsicht eine Subvention. Die Subventionierung erfolgt, weil der Empfänger eine im öffentlichen Interesse liegende Tätigkeit oder Aufgabe wahrnimmt, die das Gemeinwesen fördern oder erhalten will (Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005, E. 2.2, 2.3, 3.2; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.166/2005 vom 8. Mai 2006 E. 4.4). Im Einzelfall kann sich die Abgrenzung der Subvention und der ihr gleichgestellten anderen Beiträge der öffentlichen Hand vom steuerbaren Entgelt indessen als schwierig erweisen. Es ist daher jeweils aufgrund der konkreten Umstände zu entscheiden, ob ein Leistungsaustausch vorliegt oder nicht (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.2.2, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.3.3).

3.4 Weiter hat sich das Bundesgericht mit dem Begriff des "Leistungsauftrags" (vgl. neu Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG, Art. 8 MWSTGV) auseinandergesetzt. Dieser zeige lediglich an, dass die Subvention voraussetze, dass der Subventionsempfänger eine im öffentlichen Interesse liegende Aufgabe wahrnehme und die Subvention in der Regel davon abhängig gemacht werde, dass die Aufgabe fortgeführt werde. Insofern bestehe eine Bindungswirkung der Subvention. Der Leistungsauftrag wolle im Zusammenhang mit Subventionen sicherstellen, dass sie im vorgegebenen öffentlichen Interesse verwendet würden und der Empfänger der Subvention nicht einseitig auf die Erfüllung der im öffentlichen Interesse liegenden Aufgabe verzichte. Auch bei Vorliegen eines "Leistungsauftrages" sei jedoch im Einzelfall zu prüfen, ob es sich wirklich um eine Subvention handle (Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005, E. 2.3). Werden also mit dem Leistungsauftrag gegenseitige Rechte und Pflichten statuiert und wird die Empfängerin des Beitrags zur Erfüllung der fraglichen Aktivität rechtlich verpflichtet, besteht ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch und es liegt trotz Leistungsauftrag keine mehrwertsteuerliche Subvention vor (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.2.3).

4.

In Verhältnissen, in welchen das Vorliegen einer Subvention zu prüfen

ist, sind verschiedene Konstellationen möglich, je nachdem ob zwei oder drei Parteien involviert sind (vgl. Entscheide der SRK vom 23. März 2004 [SRK 2003-056] E. 2a.ee, vom 3. Februar 1999, veröffentlicht in MWST-Journal 1/1999 S. 14 ff. E. 3c.aa, vom 26. April 2000, veröffentlicht in MWST-Journal 3/2000 S. 129 ff. E. 3b.bb). Sind drei Beteiligte vorhanden, ist als Erstes das Verhältnis zwischen dem Gemeinwesen und der Privaten, welche die Zahlung erhält, zu untersuchen. Liegt auf dieser Ebene kein mehrwertsteuerliches Austauschverhältnis vor, muss weiter geprüft werden, ob die Geldleistung des Staates Entgelt für die Leistung der Privaten an einen Dritten als Leistungsempfänger darstellt, d.h. ob es sich um eine sogenannte Entgeltauffüllung (Preisauauffüllung) handelt (vgl. Art. 26 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Wird ein Austauschverhältnis zwischen dem Staat und der Empfängerin der staatlichen Geldleistung aber bejaht, erübrigt sich die Prüfung der Frage, ob eine Preisauauffüllung gegeben ist. Da die Geldleistungen des Gemeinwesens diesfalls in einem innerlichen Zusammenhang mit den Leistungen des Geldempfängers an den Staat stehen, können sie nicht gleichzeitig eine zusätzliche Gegenleistung (Preisauauffüllung) im Verhältnis zwischen der Empfängerin der Geldleistung und dem Dritten darstellen, d.h. auch dort in einem ursächlichen Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch stehen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.2.4, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.3.4, Entscheid der SRK vom 24. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.10 E. 4a).

5.

5.1 Im vorliegenden Fall hat das BAG mit den folgenden Verträgen verschiedene Aufgaben im Bereich der HIV/Aids-Prävention auf die Beschwerdeführerin übertragen:

- Vertrag vom 8. Juli/12. August 1994 (Rahmenvertrag): Präventions-, Informations und Koordinationsauftrag sowie Bearbeitung von Projekten zum Thema Aids
- Vertrag vom 8. November 2000: Produktion von Printmaterialien
- Vertrag vom 24. November 2000: Präventionsprogramme für Zielgruppen

- Vertrag vom 25. September 2002: Projekt zur Erhaltung der Erwerbstätigkeit bei Menschen mit HIV/Aids
- Vertrag vom 10. Oktober 2002: Zusätzliche Präventionsleistungen 2002
- Vertrag vom 12. Dezember 2002: Konzeption des Kompetenzzentrums "Sexuelle Gesundheit"
- Vertrag vom 7. Februar 2003: Produktion von Informationsmaterialien
- Vertrag vom 11. Februar 2003: HIV/Aids-Prävention bei spezifischen vulnerablen Gruppen

Das BAG, das gesetzlich zur Prävention im Bereich der übertragbaren Krankheiten verpflichtet ist, hat damit von der ihm ausdrücklich eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht, bestimmte Aufgaben und Befugnisse privaten gemeinnützigen Organisationen zu übertragen (vgl. Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1970 über die Bekämpfung übertragbarer Krankheiten des Menschen [Epidemiengesetz, SR 818.101]). Strittig ist vorliegend, ob die Zahlungen, die das BAG der Beschwerdeführerin aufgrund der genannten Verträge leistete, Subventionen oder Entgelte für steuerbare Leistungen darstellen.

5.2 Unbestritten ist dagegen, dass in den einzelnen Verträgen jeweils ein konkreter Katalog von Leistungen definiert worden ist, die die Beschwerdeführerin zu erbringen hat. Wie die Beschwerdeführerin selber ausführte, verpflichtete sie sich, "in sachlicher und zeitlicher Hinsicht ganz bestimmte Leistungen zu erbringen" (Beschwerde vom 25. April 2005, S. 14). In den Verträgen vom 8. November 2000 und vom 7. Februar 2003 wurde der Auftrag z.B. wie folgt (identisch) umschrieben:

"Den Grundstock wichtiger Broschüren (v.a. für die Allgemeinbevölkerung) im Bereich der HIV/Aids-Prävention planen und realisieren:

- Broschürenbedarf je nach Thema bei unterschiedlichen Fachpersonen evaluieren und in der Broschürenproduktion integrieren
- Jährliche Planung der Broschürenproduktion vorbereiten (Entscheid in der Steuergruppe)
- Verwaltung der Mandate für die Produktion der Broschüren
- Je nach Bedarf redaktionelle Aufgaben
- Je nach Bedarf Suche zusätzlicher Finanzierungsmöglichkeiten

- Vorschläge für das Marketing der Broschüren vorbereiten
- Koordination der Vernehmlassungen
- Sammeln von Feedback zu den Broschüren
- Gewährleistung des Informationsflusses über bestehendes und geplantes Broschürenangebot an die AbnehmerInnen
- Ein Inventar/Kartei für die Broschürenproduktion (AutorInnen, GraphikerInnen, Druckereien, ÜbersetzerInnen, VernehmlassungspartnerInnen, JournalistInnen und Verteilungskanäle) erarbeiten und laufend aktualisieren
- Koordination der Steuergruppe und möglicher produktspezifischer Arbeitsgruppen (Leitung und Organisation der Sitzungen, Protokollführung) für die Broschürenproduktion."

In der Vertragsänderung vom 12. Dezember 2003 betreffend den Vertrag vom 7. Februar 2003 wurde zudem vereinbart, dass die Beschwerdeführerin weitere Sprachvarianten von bereits existierenden Broschüren zu erstellen hat. Aber auch in den übrigen Verträgen (vgl. E. 5.1) wurden die von der Beschwerdeführerin zu erbringenden Leistungen detailliert umschrieben. In den Verträgen vom 24. November 2000 und vom 11. Februar 2003 wurde u.a. vereinbart, dass sie Informations- und Präventionsmaterial für spezifische Gruppen mit erhöhter Vulnerabilität ("Migrant Sexworkerinnen" etc.) bereitstellt und verteilt. Gemäss dem Vertrag vom 25. September 2002 hat die Beschwerdeführerin u.a. die bestehenden Broschüren "Sida et emploi à petits pas" sowie "Berufliche Wiedereingliederung von Menschen mit HIV/Aids" unter Berücksichtigung der aktuellen Datenlage und in Zusammenarbeit mit Experten (Betroffene, Fachleute) zu überarbeiten und neu aufzulegen. Im Vertrag vom 10. Oktober 2002 wurde u.a. vereinbart, dass die Beschwerdeführerin die Broschüre "Die 6 häufigsten Fragen von Männern, die Sex mit Männern haben" in deutsch, französisch und italienisch neu auflegt sowie die Broschüre "CoCo" inhaltlich anpasst und auf französisch übersetzt. Im Vertrag vom 12. Dezember 2002 verpflichtete sich die Beschwerdeführerin, ein Konzept zum Aufbau eines Kompetenzzentrums "Sexuelle Gesundheit" zu erstellen. Bei sämtlichen Verträgen wurden Meilensteine/Zwischenziele mit Einreichungstermin festgelegt. Die Vergütungen durch das BAG waren dabei jeweils von deren Erreichung abhängig.

5.3 Aus Sicht des BAG handelt es sich vorliegend um einen Einkauf von konkreten, vertraglich detailliert umschriebenen Leistungen, damit es seinem gesetzlichen Auftrag (E. 5.1) nachkommen kann. Aus Sicht der Beschwerdeführerin liegt eine vertragliche Verpflichtung zur

Erbringung der betreffenden spezifischen Leistungen vor. Die Beschwerdeführerin ist somit keineswegs frei, wie sie die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will (vgl. E. 3.2). Das BAG leistet der Beschwerdeführerin die Zahlungen, damit diese die vertraglich detailliert umschriebenen Leistungen erbringt. Zwischen den Zahlungen des BAG und den Leistungen der Beschwerdeführerin besteht deshalb eine innere, wirtschaftliche Verknüpfung (E. 2.2). Die Zahlungen des BAG stellen somit im Sinn von Art. 26 MWSTV bzw. Art. 33 MWSTG das Entgelt für die von der Beschwerdeführerin zu erbringenden marktwirtschaftlichen Leistungen dar. Es können folglich keine Subventionen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn vorliegen (E. 3.3, 3.4).

5.4 Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, entscheidendes Kriterium zur Abgrenzung einer Subvention von (steuerbarem) Entgelt sei, ob für die Zahlung des Gemeinwesens eine gesetzliche Grundlage bestehe. Im Anwendungsbereich von Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG komme es überhaupt nicht darauf an, ob allenfalls ein Austausch von Leistung und Gegenleistung gegeben sei. Der Ansicht der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden. Mit dem Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer liesse sich nicht vereinbaren, dass Beiträge des Staates, die im Leistungsaustausch entrichtet werden, der Steuer nicht unterliegen (RIEDO, a.a.O., S. 235; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 52). Auch wenn die Zahlung eines Gemeinwesens aufgrund einer gesetzlichen Grundlage erfolgt, ist deshalb zu prüfen, ob ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch und damit eine Leistung im Sinne von Art. 4 MWSTV bzw. Art. 5 MWSTG vorliegt. Nicht das von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Kriterium der gesetzlichen oder vertraglichen Grundlage der Zahlung eines Gemeinwesens ist somit massgebend zur Abgrenzung des (steuerbaren) Entgelts von der Subvention, sondern entscheidend ist, ob ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch gegeben ist (vgl. E. 3.3). Liegt ein solcher vor, handelt es sich bei der Zahlung des Gemeinwesens um Entgelt und damit nicht um eine Subvention. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin setzt der Tatbestand von Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG somit voraus, dass kein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Austausch von Leistung und Gegenleistung vorliegt.

5.5 Die Beschwerdeführerin macht zudem geltend, dass selbst wenn für die Qualifikation als Subvention das Kriterium des Leistungs-

austauschs relevant wäre, vorliegend die Leistungen nicht dem BAG, sondern lediglich im Kreis der Öffentlichkeit einen verbrauchsfähigen Nutzen stifteten. Es fehle damit an der inneren Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung. Im Weiteren habe das BAG da kein Entgelt, sondern eine Subvention vorliege zu Recht auch kein Vergabeverfahren im Rahmen der öffentlichen Beschaffung durchführen müssen.

Wie bereits ausgeführt, besteht die für einen mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch erforderliche innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den Leistungen der Beschwerdeführerin und den Zahlungen des BAG (E. 5.3). Zwischen der Beschwerdeführerin und den Personen, die das Informations- und Präventionsangebot in Anspruch nehmen, besteht hingegen kein Leistungsaustausch im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn. Diese Personen sind denn gegenüber der Beschwerdeführerin aufgrund der Vereinbarungen zwischen ihr und dem BAG auch nicht forderungsberechtigt, sondern nur zur Entgegennahme der gratis abgegebenen Leistungen ermächtigt. Da ein Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und diesen Personen nicht besteht, können die Zahlungen des BAG auch nicht als Entgelt eines Dritten im Sinn von Art. 26 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 33 Abs. 2 MWSTG betrachtet werden (siehe auch Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 4.4). Nicht anders verhält es sich im Übrigen in den Fällen, wo Gemeindeaufgaben wie Winterdienstarbeiten und Strassenunterhalt auf öffentlichen Strassen vertraglich auf Private übertragen werden. Diesfalls wurde bereits unter der Warenumsatzsteuer von steuerbaren Umsätzen ausgegangen (ASA 60 S. 59 ff.), was das Bundesgericht für die Mehrwertsteuer dann bestätigt hat (ASA 71 S. 170 ff. E. 8 und 9). Auch hier wird also ohne weiteres ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen Gemeinde und privatem Unternehmen angenommen, obwohl diese Dienste zu Gunsten aller Strassenbenützer und nicht etwa in erster Linie im Interesse der Gemeinde selber (für deren eigene Fahrzeuge) erbracht werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-1338/2006 vom 12. März 2007 E. 3.4).

Aus der im öffentlichen Beschaffungswesen vorgenommenen Unterscheidung zwischen Finanzhilfen (Subventionen) und öffentlichen Beschaffungen kann die Beschwerdeführerin ebenfalls nichts für sich ableiten. Einerseits handelt es sich beim Beschaffungsrecht und beim Mehrwertsteuerrecht um zwei völlig verschiedene Rechtsgebiete,

weshalb es von vornherein als problematisch erscheint, Abgrenzungen, wie sie im einen Bereich erfolgen, auf das andere Gebiet übertragen zu wollen. Andererseits hat die Eidgenössische Rekurskommission für das öffentliche Beschaffungswesen (BRK) in ihrem Entscheid vom 11. Oktober 2001 (veröffentlicht in VPB 66.4, insbesondere E. 2b/bb und 2c/dd) im Falle von ähnlichen Leistungen wie sie hier zur Diskussion stehen (Projekt zur HIV/Aids-Prävention bei Sub-Sahara MigrantInnen) erkannt, dass es sich dabei unbestrittenermassen um eine öffentliche Beschaffung handle (Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-1338/2006 vom 12. März 2007 E. 3.5).

5.6 Der ESTV ist schliesslich darin zuzustimmen, dass den von der Beschwerdeführerin nachträglich eingereichten Vertragsänderungen hinsichtlich eines Verzichts auf die Anwendung der Klausel der AGB des Bundes für Dienstleistungsaufträge, wonach alle bei der Vertragserfüllung entstandenen Schutzrechte des geistigen Eigentums der Auftraggeberin gehören, keine Relevanz zukommen kann. Selbst wenn eine solche nachträgliche Änderung eines früher abgeschlossenen Vertrages, die offensichtlich lediglich im Hinblick auf das vorliegende Verfahren stipuliert worden ist, Berücksichtigung finden könnte, würde diese nichts am Vorliegen des gegebenen Leistungsaustauschverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und dem BAG ändern.

6.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 8'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 8'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 8'000.-- verrechnet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Thomas Stadelmann

Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: