



---

Abteilung I  
A-1218/2011

## **Urteil vom 24. Januar 2012**

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richterin Salome Zimmermann, Richter Daniel Riedo,  
Gerichtsschreiber Urban Broger.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_,**  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2009); Bemessungsgrundlage.

## Sachverhalt:

### A.

Am 15. Juni 2009 liess die Beschwerdeführerin der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) einen zwischen ihr und dem Bundesamt für Veterinärwesen (BVET) mit Datum vom 13. Februar 2009 abgeschlossenen Vertrag zukommen. Vertragsgegenstand war die Sicherstellung der Diagnostik von transmissiblen spongiformen Enzephalopathien, die Mitarbeit bei der Überwachung genannter Tierseuchen sowie die Forschung nach Absprache mit dem BVET. Als Aufgaben der Beschwerdeführerin wurden genannt:

#### 1. Überwachung

- Mitarbeit beim Sammeln und Aufarbeiten der epidemiologischen Informationen.
- Beobachtung und Entwicklung im Ausland.

#### 2. Forschung und Entwicklung

- Verbesserung der bestehenden Untersuchungsmethoden.
- Entwicklung und Validierung von neuen Methoden nach Absprache mit dem BVET.
- Betreiben von Forschung nach Absprache mit dem BVET.

#### 3. Aus- und Weiterbildung

- Teilnahme an Weiterbildungsveranstaltungen, die im Zusammenhang mit der Referenztätigkeit stehen.
- Organisation von Aus- und Weiterbildungsveranstaltungen nach Absprache mit dem BVET.
- Mitwirkung bei der Aus- und Weiterbildung von Vollzugsorganen.
- Mitwirkung bei der Aus- und Weiterbildung der anerkannten Laboratorien.

#### 4. Standardisierung und Qualitätssicherung der Diagnostik

- Eigene Beteiligung an internationalen Vergleichstests.
- Verbesserung und Entwicklung von Untersuchungsmethoden.
- Beschaffung und Bereitstellung von Referenzmaterial.
- Charakterisierung, Typisierung und Aufbewahrung von Seuchenerregern (Stammsammlung).
- Aufbewahrung und Sammlung von entsprechendem Material.
- Bestätigung von Befunden anerkannter Laboratorien.
- Durchführung von Vergleichstests bei den anerkannten oder eine Anerkennung beantragenden Laboratorien nach Absprache mit dem BVET. Auswertung der Ergebnisse zuhanden des BVET sowie nötigenfalls Beratung dieser Laboratorien.

#### 5. Kontakt und Zusammenarbeit mit den zuständigen Gemeinschaftsreferenzlaboratorien in der Europäischen Union.

#### 6. Durchführung von Expertisen

- Z.B. Erarbeitung wissenschaftlicher und technischer Stellungnahmen bei der behördlichen Zulassung von Diagnosetests.

#### **B.**

Im Weiteren verpflichtete sich die Beschwerdeführerin zu wissenschaftlicher und technischer Unterstützung der zuständigen Behörden in Fragen der Prophylaxe und Diagnostik von Tierseuchen und bei der Umsetzung von Überwachungs- und Bekämpfungsprogrammen sowie zur Mitarbeit beim Erstellen von technischen Weisungen und Checklisten. Sie verpflichtete sich weiter, einen Jahresbericht zu erstellen, der die wesentlichen Ergebnisse der Tätigkeit des Referenzlaboratoriums sowie die daraus zu ziehenden Folgerungen beinhaltet. Im Gegenzug wurde für das Jahr 2009 eine «Globalentschädigung inkl. MwSt» in der Höhe von Fr. 300'000.— vereinbart. 90% des Betrages sollten der Beschwerdeführerin anfangs Jahr, 10% nach Genehmigung des schriftlichen Jahresberichts ausbezahlt werden. Schliesslich hielten die Vertragsparteien fest, dass abweichend von den «Allgemeinen Geschäftsbedingungen des Bundes für Dienstleistungsaufträge» in der Version vom 1. März 2001 alle durch Vertragserfüllung entstehenden Schutzrechte des geistigen Eigentums den Vertragspartnern und nicht exklusiv dem Bund gehörten. Kosten und Nutzen aus der Verwertung von Schutzrechten und aus dem Schutz dieser Rechte sollten geteilt werden.

#### **C.**

Im Rahmen der Prüfung des ihr vorgelegten Vertrages kam die ESTV zum Schluss, dass zwischen der Beschwerdeführerin und dem BVET ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vorliege. Nach verschiedenen Korrespondenzen verfügte sie mit Entscheid vom 4. September 2009, die Beschwerdeführerin schulde für die dem BVET im 1. Quartal 2009 erbrachten Leistungen Fr. 13'770.— Mehrwertsteuern (= Fr. 270'000.— [entsprechend 90% der Globalentschädigung von Fr. 300'000.—] multipliziert mit einem Pauschalsteuersatz von 5.1%) und Verzugszinsen ab 1. Juni 2009.

#### **D.**

Gegen den Entscheid der ESTV vom 4. September 2009 erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 6. Oktober 2009 Einsprache bei der ESTV. Sie verlangte die Überweisung ihrer Eingabe als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht (Sprungbeschwerde) und alsdann die

Gutheissung der Beschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. In der Sache selbst machte sie geltend, sie werde vom BVET lediglich finanziell unterstützt bzw. sie erhalte von ihm einen Forschungsbeitrag. Gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. c der Verordnung des Schweizerischen Bundesrates vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV, AS 2000 1347) liege kein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vor, wenn – wie hier – dem Beitragszahler kein Exklusivanspruch auf die Resultate der Forschung zustünden. Das BVET habe ausdrücklich auf die Schutzrechte des geistigen Eigentums verzichtet, weshalb es sich bei den fraglichen Zahlungen nicht um steuerbare Entgelte handeln könne.

#### **E.**

Die ESTV überwies die Eingabe der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 21. Februar 2011 an das Bundesverwaltungsgericht, welches die Eingabe mit Zwischenverfügung vom 1. März 2011 als Beschwerde entgegen nahm. In ihrer Vernehmlassung vom 19. April 2011 machte die ESTV geltend, im Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und dem BVET gehe es in der Hauptsache um den Betrieb eines Laboratoriums; entsprechende Umsätze unterlägen der Mehrwertsteuer. Selbst wenn der Einschätzung der Beschwerdeführerin zu folgen wäre, wonach die Forschungsleistung die Gesamtleistung darstelle, bleibe diese steuerbar, da vorliegend die Forschung und Entwicklung im Auftrag und für die Bedürfnisse des Beitragszahlers erbracht würden.

#### **F.**

Mit Eingabe vom 12. Mai 2011 nahm die Beschwerdeführerin zur Vernehmlassung der ESTV unaufgefordert Stellung. Die Argumentation der ESTV erstaune und sei nicht widerspruchsfrei, insbesondere, weil sie in einer schriftlichen Auskunft vom 21. Februar 2011 in einem materiell vergleichbaren, aber unter dem neuen Mehrwertsteuergesetz zu beurteilenden Fall, eine Subsumption unter Art. 13 (Bildungs- und Forschungsk Kooperationen) der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201, MWSTV) vorgenommen habe. Das lasse nur den Schluss zu, dass – wenn überhaupt im vorliegenden Fall ein Leistungsverhältnis vorliege – dieses allein der «Forschungstätigkeit» zuzuordnen sei.

#### **G.**

Auf weitere Eingaben und Vorbringen der Parteien wird – soweit entscheidungswesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1.** Angefochten ist ein Entscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Grundsätzlich ist das Bundesverwaltungsgericht hierfür zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31 und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32]). Hingegen ist gemäss Art. 32 Abs. 2 Bst. a VGG die Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht unzulässig gegen Verfügungen, die nach einem anderen Bundesgesetz durch Einsprache anfechtbar sind, was bei Entscheiden der ESTV in Mehrwertsteuerbelangen regelmässig der Fall ist (Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300] und Art. 83 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]). Hiervon sehen sowohl das alte wie auch das neue MWSTG wiederum eine Abweichung vor, nämlich die Möglichkeit der Sprungbeschwerde. Über deren Zulässigkeit im vorliegenden Fall hat das Bundesverwaltungsgericht mit Zwischenverfügung vom 1. März 2011 rechtskräftig entschieden. Darauf ist nicht zurückzukommen. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist damit einzutreten.

**1.2.** Am 1. Januar 2010 ist das (neue) MWSTG in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Der vorliegende Sachverhalt, er betrifft das 1. Quartal 2009, ist deshalb nach dem für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2009 geltenden aMWSTG zu beurteilen und entgegen der offensichtlichen Ansicht der Beschwerdeführerin sind (materielle) Bestimmungen der neuen MWSTV vorliegend nicht einschlägig. Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar, wobei Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben ist, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (anstelle zahlreicher:

Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

**1.3.** Gemäss Art. 37 VGG richtet sich das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt. Damit ist u.a. Art. 32 Abs. 2 VwVG zu beachten, wonach verspätete Parteivorbringen, die ausschlaggebend erscheinen, trotz Verspätung berücksichtigt werden können. Der Begriff der Verspätung ist weit zu verstehen; es fallen auch verfrüht oder unaufgefordert eingereichte Stellungnahmen darunter (BERNHARD WALDMANN/JÜRG BICKEL, in Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Zürich 2009, Art. 32 N 14). Nun statuiert Art. 2 Abs. 1 VwVG für das Steuerverfahren insofern eine Ausnahme, als dass die genannte Regelung des Art. 32 Abs. 2 VwVG auf Steuerverfahren keine Anwendung findet. Das (neue) MWSTG macht von der Ausnahme wiederum eine Ausnahme und hält in Art. 81 Abs. 1 fest, dass Art. 2 Abs. 1 VwVG auf das Mehrwertsteuerverfahren keine Anwendung finde. Das Bundesverwaltungsgericht hat Art. 81 MWSTG ausdrücklich und wiederholt unter die von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anvisierten, sofort anwendbaren Verfahrensbestimmungen subsumiert (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 1.2 und A-5078/2008 vom 26. Mai 2010 E. 2.1). Damit ist festzuhalten, dass Art. 32 Abs. 2 VwVG im vorliegenden Mehrwertsteuerverfahren anwendbar ist und folglich schon aus diesem Grund die unaufgefordert eingereichte Stellungnahme der Beschwerdeführerin grundsätzlich berücksichtigt werden kann (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3409/2010 vom 4. April 2011 E. 1.4). Damit erübrigen sich auch Ausführungen zur Frage, ob die Stellungnahme der Beschwerdeführerin als unter gehörsrechtlichen Gesichtspunkten noch rechtzeitig im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gelten könnte (BGE 133 I 98; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5550/2008 vom 21. Oktober 2009 E. 1.1.3).

## **2.**

**2.1.** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchsteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer (Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug [Mehrwertsteuer]; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Mehrwertsteuerpflichtig wird, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt,

sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Steuerpflichtig sind namentlich natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbstständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG).

**2.2.** Damit eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung, gegen Entgelt, erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt – vom Eigenverbrauch abgesehen – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Die Annahme eines Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 443 E. 6a mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 [hiernach: mwst.com], N 6 und 8 zu Art. 33 Abs. 1 und Abs. 2). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend (BGE 126 II 249 E. 4a). Es genügt, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann sein, wenn einer Leistung eine erwartete oder erwartbare Gegenleistung gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus. Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist sodann primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (anstelle zahlreicher Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3 und A-8058/2008 vom 13. Januar 2011 E. 3.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.).

**2.3.** Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis in erwähntem Sinne, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (BGE 132 II 353 E. 4.3, Urteil des Bundesgerichts 2C\_59/2009 vom 3. September 2009 E. 5.1; BVGE 2008/63 E. 2.3;

BVGE 2009/34 E. 2.2.1; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden 67.49 E. 2.a.cc; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, S. 73 ff.; BAUMGARTNER, mwst.com, N 70 zu Art. 38 Abs. 1-4 und Abs. 5 Grundsätzliches). Es handelt sich dann aus mehrwertsteuerlicher Sicht um einen Nichtumsatz und es fehlt an einem Steuerobjekt (vgl. Art. 5 aMWSTG; RIEDO, a.a.O., S. 225 f.; SONJA BOSSART, Zum Einfluss von Nichtumsätzen auf den Vorsteuerabzug bzw. die Vorsteuerabzugskürzung, in Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zürich 2009, S. 363 ff.).

**2.4.** Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit der Abgrenzung von Spenden (die es den Nichtentgelten zuwies) und Sponsorenleistungen (welche regelmässig zum steuerbaren Umsatz gehören) wiederholt festgehalten, dass bei Vorliegen von Sponsorenleistungen keine Aufteilung in ein Leistungsentgelt (für die Bekanntmachungs- bzw. Werbeleistung) und in einen Spendenanteil (im Sinne eines Nichtentgelts) vorgenommen wird (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 6b; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7712/2009 vom 21. Februar 2011 E. 5.2). In entsprechenden Fällen kann nicht geltend gemacht werden, derjenige Teil des bezahlten Betrages, der über den Werbeaufwand hinausgehe, sei nicht Bestandteil des Entgelts (Urteile des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.3.1, 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 1.3 und 2C\_442/2009 vom 5. Februar 2010 E. 2.3.2). Grund dafür ist, dass Berechnungsgrundlage bildet, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden, also aus Sicht des Empfängers beurteilt wird, was zum Entgelt zu zählen ist (oben E. 2.2). Zwischen dem Vorliegen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches und eines Nichtumsatzes gibt es mit anderen Worten keine graduellen Abstufungen. Entweder befinden sich Leistung und Gegenleistung in einem mehrwertsteuerlichen Synallagma, oder nicht.

## **2.5.**

**2.5.1.** In Art. 33 Abs. 6 aMWSTG führte der Gesetzgeber beispielhaft Tatbestände auf, die mehrwertsteuerlich als Nichtumsätze gelten. Nicht zum Entgelt gehören u.a. Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand (Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG). Das Bundesgericht hat sich verschiedentlich mit der Abgrenzung von Subventionen (im Sinne

mehrwertsteuerlicher Nichtumsätze) und steuerbaren Umsätzen auseinandergesetzt und dabei u.a. festgehalten, nach ökonomischem Verständnis erfolge eine Subventionierung ohne entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung. Da der Staat grundsätzlich nicht befugt sei, irgendetwas zu «verschenken», setze die Subvention begriffsnotwendig voraus, dass der Subventionsempfänger bestimmte Aufgaben erfülle, die dann als im öffentlichen Interesse liegend bezeichnet würden (BGE 126 II 443 E. 6c mit Hinweisen; vgl. auch BVGE 2010/6 E. 3.2.2). Für die Subvention ist demnach wesentlich, dass sich der Empfänger in einer Weise verhält und Aufgaben erfüllt, die dem mit der Subventionierung verfolgten öffentlichen Zweck entsprechen und zur Verwirklichung dieses Zweckes geeignet scheinen. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung steht der Subvention keine entsprechende, *wirtschaftlich gleichwertige Gegenleistung* gegenüber, wie das für die Annahme einer steuerbaren Lieferung oder Dienstleistung im Sinne von Art. 5 und Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG vorausgesetzt wird. Aus diesem Grund fallen Leistungen, die im Rahmen eines Austauschverhältnisses erbracht werden, wie z.B. eines Kaufvertrags, Werkvertrags oder Auftrags, nicht unter den Begriff der Subvention (Urteil des Bundesgerichts 2C\_105/2008 vom 25. Juni 2008 E. 3.2).

**2.5.2.** Der Gesetzgeber legte in Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG weiter fest, Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand gehörten auch dann nicht zum Entgelt, «wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden». Der Begriff des Leistungsauftrags kann jedoch nicht mit demjenigen des Leistungsaustausches gleichgestellt werden (BGE 126 II 443 E. 6f). Er zeigt lediglich an, dass die Subvention voraussetzt, dass der Subventionsempfänger eine im öffentlichen Interesse liegende Aufgabe wahrnimmt und die Subvention in der Regel davon abhängig gemacht wird, dass die Aufgabe fortgeführt wird. Insofern geht der Gesetzgeber auch hier von einer Bindungswirkung der Subvention aus (BGE 126 II 443 E. 6f; Urteil des Bundesgerichts 2C\_105/2008 vom 25. Juni 2008 E. 3.3; BVGE 2010/6 E. 3.2.2). Anlass für den Gesetzgeber zur Ergänzung des Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG gab der Umstand, dass Subventionen zunehmend aufgrund sog. Leistungsaufträge ausgerichtet wurden. Bei den Subventionen muss namentlich sichergestellt sein, dass sie im vorgegebenen öffentlichen Interesse verwendet werden und der Empfänger der Subvention nicht einseitig auf die Erfüllung der im öffentlichen Interesse liegenden Aufgabe verzichtet. Das erfolgt durch Verfügungen oder Subventionsverträge und die Pflicht zur Berichterstattung. Der Leistungsauftrag im Sinne von

Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG muss deshalb Subventionscharakter haben, damit er keinen Leistungsaustausch bewirkt und in diesem Sinne unschädlich ist im Hinblick auf die Qualifikation des öffentlichen Beitrages als Subvention (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 2.4 und 2C\_105/2008 vom 25. Juni 2008 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8437/2007 vom 14. Dezember 2009).

**2.5.3.** Für einen Leistungsaustausch (und gegen das Vorliegen einer Subvention im mehrwertsteuerlichen Sinne) spricht in der Regel die Tatsache, dass sich das Gemeinwesen durch die Beitragsempfängerin Leistungen erbringen lässt, die es selber zu erbringen hätte (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 3.3, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C\_105/2008 vom 25. Juni 2008 [Aids-Hilfe Schweiz]). Der Grund liegt darin, dass die Beitragsempfängerin, die vertraglich zur Bereitstellung entsprechender Leistungen verpflichtet wurde, in einem solchen Fall – anders als bei Subventionen typisch – gerade nicht frei wählen kann, ob sie die Tätigkeit ausüben will oder nicht (Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 2.4.2).

**2.5.4.** Das Bundesverwaltungsgericht hat denn auch in Fällen, in denen der Staat eine ihm gesetzlich zugewiesene Aufgabe an Dritte übertrug, das Vorliegen eines Leistungsaustausches zwischen Staat und beauftragter Organisation regelmässig bejaht. So lag beispielsweise dem Urteil A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 ein Fall zugrunde, in welchem der Kanton Bern eine Stiftung mit der Führung einer Schule zur Ausbildung von Spitalpersonal beauftragte. Die Pflicht des Kantons zur Sicherstellung des entsprechenden schulischen Angebotes ergab sich aus dem kantonalen Spitalgesetz. Die Stiftung wurde vom Kanton u.a. dazu angehalten, die Schule entsprechend seinen Vorgaben der Gesundheits- und Fürsorgeplanung zu organisieren. Die vertraglich festgehaltenen Vorgaben und Bedingungen waren so detailliert, dass die Stiftung nicht autonom darüber entscheiden konnte, wie sie die Lehrtätigkeit ausüben und welche Bildungsinhalte und -ziele sie vermitteln wollte. Das Bundesverwaltungsgericht erkannte deshalb, die Stiftung habe eine individualisierte und konkretisierte Aufgabe übernommen und nicht lediglich einen – wie bei Subventionen üblich – allgemein gehaltenen Leistungsauftrag zu erfüllen, den sie auf eine selbst gewählte Weise hätte ausführen können.

Weiter ist auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1626/2006 vom 20. April 2009 hinzuweisen, dem folgende Konstellation zu Grunde lag: Versicherer im Sinne des Bundesgesetzes vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (KVG, SR 832.10) sind aufgrund von Art. 19 Abs. 1 KVG verpflichtet, die Verhütung von Krankheiten zu fördern. Gestützt auf Art. 19 Abs. 2 KVG errichteten verschiedene Versicherer eine Institution, welcher sie alsdann die Erfüllung dieses Förderungsauftrages übertrugen. Den Vorgang zwischen Versicherern und Institution qualifizierte das Bundesverwaltungsgericht ebenfalls als mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch, denn die Versicherer kauften bei der betroffenen Institution lediglich Leistungen ein, die geeignet seien, ihre eigene gesetzliche Leistungspflicht (Förderung der Verhütung von Krankheiten) zu erfüllen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1626/2006 vom 20. April 2009 E. 4.2.2).

**2.6.** Neben den Subventionen im Sinne von Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG gehören gemäss Art. 33 Abs. 6 Bst. c aMWSTG auch Beiträge zur Unterstützung der wissenschaftlichen Forschung und Entwicklung, namentlich an Hochschulen und ähnlichen Forschungsinstitutionen, nicht zum Entgelt. Jedoch nur, soweit der Beitragsempfänger die Forschung oder Entwicklung nicht im Auftrag und für die Bedürfnisse des Beitragszahlers betreibt. Das bedeutet, dass Beiträge für Forschung und Entwicklung, die im Auftrag und für die Bedürfnisse des Beitragszahlers erfolgt, zum steuerbaren Entgelt gehören (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_105/2008 vom 25. Juni 2008 E. 3.4 in fine [betreffend der gleichen Formulierung bei den Subventionen]), was systemgerecht und folgerichtig ist, denn sie werden regelmässig im mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch stehen. Allerdings spricht einiges dafür, dass mit der Formulierung «Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand» alle staatlichen Beiträge bereits abschliessend von Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG erfasst sind und diese Formulierung, auf die abzustellen ist (vgl. BGE 131 II 697 E. 4.1), für die Anwendung von Art. 33 Abs. 6 Bst. c aMWSTG auf staatliche Beiträge keinen Raum belässt. Nach dieser Ansicht regelt Art. 33 Abs. 6 Bst. c aMWSTG einzig die mehrwertsteuerliche Behandlung von Beiträgen Privater (vgl. THOMAS J. KAUFMANN, in mwst.com, N 19 zu Art. 33 Bst. c, der von «privaten Subventionen» spricht und auf die Spenden verweist). Die Frage, ob Art. 33 Abs. 6 Bst. c aMWSTG auch staatliche Beiträge erfasst, kann vorliegend jedoch offen bleiben.

**2.7.**

**2.7.1.** Die im Sinne von Art. 33 Abs. 6 aMWSTG nicht zum Entgelt gehörenden Beiträge werden auf Verordnungsstufe erläutert. Kein Leistungsaustausch liegt gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. c aMWSTGV namentlich dann vor, wenn im Bereich von Forschungsbeiträgen dem Beitragszahler kein Exklusivanspruch auf die Resultate der Forschung zusteht.

**2.7.2.** Bei der erwähnten Bestimmung von Art. 8 Abs. 2 aMWSTGV handelt es sich materiell um eine Vollziehungsverordnung. Vollziehungsverordnungen haben den Gedanken des Gesetzgebers durch Detailvorschriften näher auszuführen und auf diese Weise die Anwendbarkeit der Gesetze zu ermöglichen. Sie dürfen das auszuführende Gesetz – wie auch alle anderen Gesetze – weder aufheben noch abändern; sie müssen der Zielsetzung des Gesetzes folgen und dürfen dabei lediglich die Regelung, die in grundsätzlicher Weise bereits im Gesetz Gestalt angenommen hat, aus- und weiterführen (BGE 136 I 29 E. 3.3 mit Hinweisen). Die Kompetenz der Exekutive zum Erlass solcher Vollziehungsverordnungen ergibt sich aus der allgemeinen, ihr von der Verfassung eingeräumten Vollzugskompetenz (Art. 182 Abs. 2 BV; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich 2010, N 139).

**2.7.3.** Art. 8 Abs. 2 Bst. c aMWSTGV vermag demnach die in Art. 33 Abs. 6 Bst. c aMWSTG statuierten Voraussetzungen für die Behandlung von Beiträgen für Forschung und Entwicklung – seien es nun ausschliesslich private oder auch staatliche – als Nichtentgelt näher auszuführen, aber nicht abzuändern. Wenn Art. 8 Abs. 2 Bst. c aMWSTGV das Vorliegen eines Leistungsaustauschs für den Fall verneint, dass der Beitragszahler keinen Exklusivanspruch auf die Resultate der Forschung hat, geschieht dies grundsätzlich im Rahmen von Art. 33 Abs. 6 Bst. c aMWSTG und damit zur Beurteilung, ob im Auftrag und für die Bedürfnisse des Beitragszahlers geforscht und entwickelt wurde. Die Grundregel von Art. 33 Abs. 6 Bst. c aMWSTG zur Abgrenzung von Entgelt und Nichtentgelt im Bereich von Beiträgen zur Unterstützung der wissenschaftlichen Forschung und Entwicklung wird nicht berührt.

### **3.**

**3.1.** Streitgegenstand bildet vorliegend die von der ESTV mit Entscheid vom 4. September 2009 verfügte Mehrwertsteuerbelastung in der Höhe von Fr. 13'770.— für das 1. Quartal 2009. Im Kern ist strittig, ob aufgrund

des zwischen der Beschwerdeführerin und dem BVET abgeschlossenen Vertrages ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch stattfand. Nicht strittig sind die von der ESTV vorgenommene rechnerische Ermittlung der allenfalls geschuldeten Mehrwertsteuer und die Anwendung eines Pauschalsteuersatzes von 5.1%. Die Beschwerdeführerin macht sodann nicht geltend, dem im Sachverhalt (oben A und B) dargestellten Vertrag sei in Wirklichkeit nicht bzw. anders als nachgelebt worden, als dies der Wortlaut vermuten lässt. Entsprechend kann für die nachfolgende Beurteilung auf den Vertrag abgestellt werden.

**3.2.** Vorab ist festzuhalten, dass der vom BVET an die Beschwerdeführerin ausbezahlte Betrag nicht als solcher im Sinne von Art. 33 Abs. 6 Bst. c aMWSTG (Beiträge zur Unterstützung der wissenschaftlichen Forschung und Entwicklung) gelten kann. Abgesehen davon, dass die Anwendung von Art. 33 Abs. 6 Bst. c aMWSTG auf staatliche Beiträge ohnehin fraglich ist (oben E. 2.6), könnte selbst bei einer Anwendung dieser Bestimmung nichts zu Gunsten der Beschwerdeführerin abgeleitet werden. Art. 33 Abs. 6 Bst. c aMWSTG nennt nämlich als Kriterien für das Vorliegen eines nicht entgeltlichen Vorganges, dass die Beitragsempfängerin die Forschung bzw. Entwicklung nicht im Auftrag und für die Bedürfnisse des Beitragszahlers durchführt. Vorliegend wurde jedoch im Auftrag und für die Bedürfnisse des BVET geforscht, was sich insbesondere darin zeigt, dass Art. 42 Abs. 1 des Tierseuchengesetzes vom 1. Juli 1966 (TSG, SR 916.40), auf den sich der Vertrag ausdrücklich stützt, den Bund zur Erforschung und Beschaffung der für die Anwendung des TSG erforderlichen wissenschaftlichen Grundlagen verpflichtet. Der Tatbestand von Art. 33 Abs. 6 Bst. c aMWSTG ist demnach schon aus diesem Grund nicht erfüllt.

**3.3.** Nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermag die Beschwerdeführerin sodann aus Art. 8 Abs. 2 Bst. c aMWSTGV, wonach kein Leistungsaustausch vorliege, wenn im Bereich von Forschungsbeiträgen dem Beitragszahler kein Exklusivanspruch auf die Resultate der Forschung zusteht. Davon abgesehen, dass sich diese Verordnungsbestimmung auf Art. 33 Abs. 6 Bst. c aMWSTG bezieht, dessen Anwendbarkeit wie erwähnt fraglich ist, vermag die Bestimmung die im Gesetz verankerten Voraussetzungen für das Vorliegen eines Leistungsaustausches («im Auftrag und für die Bedürfnisse des Beitragszahlers») nicht abzuändern (oben E. 2.7.3). Im Übrigen besagt Art. 8 Abs. 2 Bst. c aMWSTGV lediglich, dass dann kein

Leistungsaustausch vorliege, wenn im Bereich von Forschungsarbeiten dem Beitragszahler kein Exklusivrecht «auf die Resultate der Forschung» zustehe. Vorliegend aber haben die Beschwerdeführerin und das BVET lediglich bezüglich den Schutzrechten des geistigen Eigentums eine spezielle Regelung getroffen und nicht generell bezüglich sämtlicher «Resultate der Forschung», wie dies Art. 8 Abs. 2 Bst. c aMWSTGV verlangte. Schliesslich ist es entgegen der in Ziff. 2.9 der Beschwerde geäusserten Auffassung der Beschwerdeführerin nicht so, dass das BVET ausdrücklich auf die Schutzrechte des geistigen Eigentums verzichtet hätte. Vielmehr hielten die Vertragsparteien fest, alle durch Vertragserfüllung entstehenden Schutzrechte des geistigen Eigentums gehörten den Vertragspartnern – also ihnen gemeinsam – und nicht exklusiv dem Bund. Das Argument der Beschwerdeführerin, die ESTV versuche den vorliegenden Fall lediglich als «Einkauf einer Leistung» durch den Bund bzw. als «Outsourcing» darzustellen und vermeide eine weiterführende Würdigung, insbesondere unter dem Aspekt der wissenschaftlichen Forschung und Entwicklung gemäss Art. 33 Abs. 6 Bst. c aMWSTG in Verbindung mit Art. 8 Abs. 2 Bst. c aMWSTGV, geht demnach fehl.

**3.4.** Hingegen erweist sich der Hinweis der Beschwerdeführerin als korrekt, die ESTV selber habe bezüglich Art. 33 Abs. 6 Bst. c aMWSTG (Forschung und Entwicklung) in ihrer Branchenbrochure Nr. 19 («Bildung und Forschung», gültig ab 1. Januar 2008, abrufbar im Internet unter

<http://www.estv.admin.ch/mwst/dokumentation/00130/00221/index.html?lang=de> [zuletzt besucht am 25. Januar 2012]) unter Ziff. 9.2, 9.3 und 11 Beispiele aufgelistet, in welchen die öffentliche Hand als Unterstützende oder Geldgeberin auftrete. Unter Ziff. 9.1 der genannten Broschüre wird Folgendes ausgeführt: *«Bei der mehrwertsteuerlichen Beurteilung von Forschungs-, Entwicklungs- und Analysearbeiten spielt es keine Rolle, ob die Beiträge von der öffentlichen Hand oder von der Privatwirtschaft ausgerichtet werden. Ebenfalls nicht von Bedeutung ist, ob das Ergebnis einer solchen Leistung vom Auftraggeber in der Folge genutzt werden kann oder nicht»*. Unter Ziff. 9.2 der Broschüre wird als Beispiel für eine «Forschung als wissenschaftliche Dienstleistung» u.a. folgendes Beispiel genannt: *«Eine Universität erhält von einem Bundesamt den Auftrag, die Auswirkungen des Ozonlochs auf die Gesundheit der Bevölkerung zu untersuchen (erforschen)»*. Davon abgesehen, dass eine Branchenbrochure das Bundesverwaltungsgericht nicht zu binden vermag (BVGE 2010/33 E. 3.3.1), bleibt aber nochmals darauf hin

zuweisen, dass selbst dann, wenn Art. 33 Abs. 6 Bst. c aMWSTG auch staatliche Beiträge zu erfassen vermöchte, die übrigen in der nämlichen Bestimmung aufgestellten Voraussetzungen vorliegend nicht erfüllt sind, denn die Beschwerdeführerin wurde – wie oben gezeigt – im Auftrag und für die Bedürfnisse des BVET tätig. In der erwähnten Branchenbrochure wird denn auch ausdrücklich darauf hingewiesen, es müsse abgeklärt oder überprüft werden, ob im Auftrag und für die Bedürfnisse des Beitragszahlers geforscht wurde. Die Beschwerdeführerin vermag demnach aus der erwähnten Branchenbrochure nichts zu ihren Gunsten abzuleiten.

**3.5.** Zu prüfen bleibt, ob die fraglichen, vom BVET an die Beschwerdeführerin geleisteten Beiträge unter die Bestimmung von Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG (Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand) fallen. Diesbezüglich ist erneut zu beachten, dass sich der zwischen BVET und Beschwerdeführerin abgeschlossene Vertrag ausdrücklich auf Art. 42 TSG stützte. Ähnlich wie in vom Bundesverwaltungsgericht früher beurteilten Fällen (oben E. 2.5.4), waren dabei die vertraglich festgehaltenen Vorgaben und Bedingungen so detailliert, dass die Beschwerdeführerin nicht eigentlich autonom darüber entscheiden konnte, wie sie das vom BVET bezahlte Geld einsetzte. Sie übernahm eine individualisierte und konkretisierte Aufgabe und musste nicht lediglich einen – wie bei Subventionen – allgemein gehaltenen Leistungsauftrag erfüllen, den sie zudem auf eine selbst gewählte Weise hätte ausführen können. Das BVET verlangte von der Beschwerdeführerin eine ganz bestimmte Gegenleistung und richtete die Beiträge nicht lediglich zum Zwecke aus, bei ihr ein bestimmtes Verhalten zu veranlassen. Es ging auch nicht bloss darum, die Tätigkeit der Beschwerdeführerin zu unterstützen, zu fördern oder zu ihrer Erhaltung beizutragen oder bloss die finanziellen Lasten der Beschwerdeführerin zu mildern oder auszugleichen. Das Vorliegen von Subventionen im Sinne mehrwertsteuerlicher Nichtumsätze ist demnach zu verneinen. Zwischen der Beschwerdeführerin und dem BVET lag gesamthaft ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vor, den die ESTV zu Recht als Auftrag zum Betrieb eines Labors qualifizierte und mit Mehrwertsteuern belastete.

#### **4.**

Demzufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr.

2'500.— festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Parteientschädigungen sind bei diesem Verfahrensausgang nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.— werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

**3.**

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Urban Broger

### **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 (Art. 42 BGG).

Versand: