

Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6213/2007
{T 0/2}

Urteil vom 24. August 2009

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann,
Richterin Claudia Pasqualetto Péquignot,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (1/1999 - 4/2000); Entgeltlichkeit; Subvention.

Sachverhalt:**A.**

Der Y._____ (Verein), der seit 2004 unter der Geschäftsbezeichnung „X._____“ auftritt, ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Steuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

Die „X._____“ (Steuerpflichtige, Beschwerdeführerin) verfolgt als Branchenverband der Schweizer Hotellerie und der Unternehmen, welche ähnliche Beherbergungs-, Restaurations- oder ergänzende Tourismusleistungen erbringen, verschiedene Zwecke. Namentlich nimmt sie die politische, wirtschaftliche und rechtliche Interessenvertretung wahr. Sie fördert sodann die Berufsbildung durch die Rekrutierung, Ausbildung und Qualifikation des Berufsnachwuchses. Hierzu stellt sie Angebote im Bereich der höheren Fachschulen und Fachhochschulen für Hotellerie und Tourismus bereit (vgl. Ziffer 3 der Statuten der Steuerpflichtigen vom 1. Januar 2000). In der entscheidungsrelevanten Periode führte die Steuerpflichtige in mehreren „Schulhotels“ die *interkantonalen Fachkurse* für Hotelfachassistenten/innen (neu: Hotelfachfrau/-mann, Hotellerie-Angestellte/r), Servicefachangestellte (neu: Restaurationsfachfrau/-mann) und Gastronomiefachassistenten/innen (neu: Restaurationsfachfrau/-mann, Hotelfachfrau/-mann) durch. Für diese Ausbildungstätigkeit erhielt sie von den Kantonen finanzielle Beiträge.

B.

Anlässlich einer Kontrolle durch die ESTV an mehreren Tagen im März, April, Juni und Juli 2004 betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2003 wurde mit Ergänzungsrechnung (EA) Nr. 135'638 vom 16. April 2004 (betreffend den Zeitraum 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2003) Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 137'326.-- (zuzüglich Verzugszins) für Umsatzdifferenzen, Steuersatzdifferenzen, Vorsteuerkorrekturen sowie betreffend den Privatanteil an Fahrzeugen nachgefordert. Mit EA Nr. 135'637 ebenfalls vom 16. April 2004 (betreffend den Zeitraum 1. Januar 2003 bis 31. Dezember 2003) wurden Mehrwertsteuern auf „Kantonsbeiträgen für Ausbildungskosten“ in Höhe von Fr. 171'519.-- (zuzüglich Verzugszins) nachbelastet. Diese Nachforderung wurde in der Folge mehrmals korrigiert. Am 21. Oktober 2004 wurde schliesslich mit EA Nr. 135'664 (betreffend den Zeitraum 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000)

Fr. 502'640.-- (zuzüglich Verzugszins) nachgefordert.

Mit Schreiben vom 18. Juni, 9. Juli und 30. November 2004 bestritt die Steuerpflichtige die Nachbelastungen. Namentlich zu den „Beiträgen der Kantone an die Lehrlingsausbildung“ (EA Nr. 135'637 bzw. EA Nr. 135'664) führte sie aus, diese seien als Subventionen oder allenfalls als ausgenommenes Entgelt für die Erteilung von Lehrlingsunterricht zu qualifizieren. Die Steuerpflichtige bezahlte am 27. Juni 2004 sowie am 26. Januar 2005 die nachgeforderten Mehrwertsteuern unter Vorbehalt. Die ESTV bestätigte mit begründetem Entscheid vom 1. März 2005, sie habe von der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000 zu Recht Fr. 639'966.-- (Fr. 137'326.-- [betrifft EA Nr. 135'638] und Fr. 502'640.-- [betrifft EA Nr. 135'664]) nachgefordert. In ihrer Begründung führte die ESTV hinsichtlich der Kantonsbeiträge aus, die Steuerpflichtige werde mit diesen Beiträgen dafür entschädigt, dass sie die Kantone von ihrer Pflicht entbinde, selber für die notwendige Organisation und Durchführung der Berufsschule zu sorgen. Sie erfülle somit einen klar definierten Auftrag. Ein Leistungsaustausch und die Steuerbarkeit dieser Leistung sei zu bejahen.

C.

Dagegen erhob die Steuerpflichtige am 13. April 2005 Einsprache. Sie brachte bezüglich der Kantonsbeiträge im Wesentlichen vor, es handle sich um Subventionen. Es liege keinesfalls ein steuerbarer Leistungsaustausch vor. Es fehle sowohl an der Kausalität als auch an der Finalität zwischen den Beiträgen der Kantone und ihrem eigenen Handeln. Die Berufsschulen seien primäre Träger der Berufsausbildung. Sie leite ihren Bildungsauftrag und damit das Recht zur Durchführung von interkantonalen Lehrlingsausbildungskursen direkt aus dem Berufsbildungsgesetz ab. Aufgrund ihres eigenständigen Bildungsauftrages könne sie gar nicht vom Kanton mit der Durchführung der Lehrlingsausbildung beauftragt werden. Die ESTV gehe demnach zu Unrecht von einem Auftragsverhältnis aus. Sollte – zu Unrecht – dennoch von einem Leistungsaustausch ausgegangen werden, sei zu beachten, dass diesfalls die Kantonsbeiträge als allfälliges Entgelt entweder gemäss Art. 14 Ziffer 9 MWSTV oder gemäss Art. 17 Abs. 4 MWSTV von der Steuer ausgenommen seien.

Mit Einspracheentscheid vom 16. August 2007 erkannte die ESTV, ihr Entscheid vom 1. März 2005 sei im Betrage von Fr. 89'340.15 (Teil der

EA Nr. 135'638) in Rechtskraft erwachsen (Ziffer 1 des Dispositivs). Des Weiteren wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen (Ziffer 2 des Dispositivs). Die ESTV stellte fest, die Steuerpflichtige habe für die Steuerperioden 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2003 zu Recht Fr. 113'741.-- (inklusive des in Ziffer 1 genannten Betrages) Mehrwertsteuer bezahlt (Ziffer 3 des Dispositivs [betrifft EA Nr. 135'638]). Schliesslich verfügte sie, die Steuerpflichtige schulde für die Steuerperioden 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000 Fr. 502'640.-- Mehrwertsteuern (zuzüglich Verzugszins) und habe abzüglich der geleisteten Zahlungen noch Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 113'961.60 (zuzüglich Verzugszins) zu bezahlen (Ziffer 4 des Dispositivs [betrifft EA Nr. 135'664]). In ihren Ausführungen zu den Kantonsbeiträgen hielt die ESTV an ihrer bereits im Entscheid dargelegten Auffassung fest.

D.

Mit Eingabe vom 17. September 2007 erhob die Steuerpflichtige gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie stellte – unter Kosten- und Entschädigungsfolge – folgende Rechtsbegehren: (1.) Ziffer 4 des Einspracheentscheides sei aufzuheben. Es sei (2.) dementsprechend festzustellen, dass im Zusammenhang mit den in der EA Nr. 135'664 von der ESTV genannten Leistungen (Kantonsbeiträge) keine Mehrwertsteuer geschuldet sei. Schliesslich sei (3.) festzustellen, dass der genannte Einspracheentscheid der ESTV in Rechtskraft erwachsen sei, soweit er Ziffer 3 des Dispositivs (welcher sich auf Ziffer 2 der Beilage zur EA Nr. 135'638 beziehe) und soweit er Ziffer 1 des Dispositivs (welcher sich auf die Positionen 1, 3 und 4 der Beilage zur EA Nr. 135'638 beziehe) betreffe. In der materiellen Begründung ihrer Eingabe brachte sie im Wesentlichen dieselben Argumente vor, wie bereits in ihrer Einsprache.

In ihrer Vernehmlassung vom 2. November 2007 beantragte die ESTV, es sei antragsgemäss festzustellen, dass Fr. 113'741.-- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins zu 5% seit dem 30. April 2002 in Rechtskraft erwachsen sei. Im Übrigen schloss sie auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) 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. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die dazu gehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Für den sich in den Jahren 1999 bis 2000 verwirklichte Sachverhalt ist grundsätzlich das bis Ende 2000 geltende Recht – vorab die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) – anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die gesuchstellende Person ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung. Eine Feststellungsverfügung ist nur zu treffen, wenn das Interesse daran nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung gewahrt werden kann (BGE 119 V 13, 114 V 203; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1387/2006 vom 11. Juni 2007 E. 2.1; vgl. schon RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Soweit die Beschwerdeführerin formell festgestellt haben will, dass keine Mehrwertsteuer geschuldet sei (Ziffer 2 ihrer Anträge), ist dieser Antrag gegenüber jenem auf Aufhebung der angefochtenen Nachforderung subsidiär. Es kann bereits anhand des negativen Leistungsbegehrens entschieden werden, ob die beanstandete Steuerforderung zu Recht besteht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.90/1999 vom 26. Februar 2001 E. 1).

Die Beschwerdeführerin (in Ziffer 3 ihrer Rechtsbegehren) und die ESTV (in ihrer Vernehmlassung) stellen den formellen Antrag, es sei festzustellen, dass der angefochtene Einspracheentscheid im Umfang von Fr. 113'741.-- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins zu 5% seit dem 30. April 2002 in Rechtskraft erwachsen sei. Dieser Antrag ist unzulässig. Die Rechtskraftbescheinigung ist die Bestätigung der Behörde, von welcher der Entscheid stammt, dass ihr Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist. Das Bundesverwaltungsgericht hat keine Rechtskraftbescheinigungen für Entscheide anderer Behörden auszustellen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.69/2003 vom 31. August 2004 E. 1.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 1.3). Darauf läuft das Feststellungsbegehren aber hinaus.

Mit diesen Einschränkungen ist auf die Beschwerde einzutreten.

1.4 Streitgegenstand bilden im vorliegenden Verfahren unbestrittenermassen einzig noch die nachbelasteten Kantonsbeiträge gemäss EA Nr. 135'664 (betreffend die Steuerperioden 1/1999 - 4/2000). Während die Beschwerdeführerin diese als Subventionen behandelt wissen will, geht die Vorinstanz von einer steuerbaren Leistung der Beschwerdeführerin an die Kantone aus. Nicht bestritten ist die rechnerische Ermittlung der allenfalls zu leistenden Mehrwertsteuer.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen durch Steuerpflichtige getätigte Umsätze aus Dienstleistungen, die im Inland gegen Entgelt erbracht worden sind (Art. 4 Bst. b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Dienstleistungen liegen auch vor, wenn sie kraft Gesetz oder aufgrund behördlicher Anordnungen erfolgen (Art. 7 MWSTV).

2.2

2.2.1 Damit überhaupt ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Dies verlangt, dass einer Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenüber steht. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 4 Bst. c MWSTV]). Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis in diesem Sinn, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerordnung (vgl.

statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1441/2006 vom 18. September 2008 E. 2.1, A-1430/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49 E. 2a/cc).

2.2.2 Ein Leistungsaustausch liegt dann vor, wenn zwischen der Leistung und der Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a; [anstatt vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1645/2006 vom 3. Dezember 2008 E. 2.1). Vorausgesetzt wird ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1626/2006 vom 20. April 2009 E. 2.2.1) in der Form, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 126 II 443 E. 6a, Urteil des Bundesgerichts 2C_284/2008 vom 23. September 2008 E. 2.1). Nicht von Bedeutung für die Frage des Leistungsaustausches ist, ob die Gegenleistung mit der erbrachten Leistung wertmässig übereinstimmt bzw. ob sie freiwillig oder aufgrund eines Rechtsanspruchs erbracht wird. Entscheidend ist allein, dass eine Leistung mit einer Gegenleistung ausgetauscht wird (Urteile des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.2, 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2).

Ob eine innere wirtschaftliche Verknüpfung vorliegt, beurteilt sich nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach tatsächlichen, wirtschaftlichen Kriterien; insbesondere ist diesbezüglich nicht zwingend das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses erforderlich (Urteil des Bundesgerichts 2C_284/2008 vom 23. September 2008 E. 2.1, unter Verweis auf BGE 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6143/2007 und A-6192/2007 vom 28. Mai 2009 E. 2.2.2.1, A-1626/2006 vom 20. April 2009 E. 2.2.1). Ausschlaggebend ist die Sicht des Leistungsempfängers (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1645/2006 vom 3. Dezember 2008 E. 2.1, A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.126 E. 2a/dd; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., N 182; IVO P. BAUMGARTNER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesge-

setz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N 9 zu Art. 33).

2.3 Das Entgelt stellt zudem die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer dar (Art. 26 Abs. 1 MWSTV; vgl. BGE 126 II 451 E. 6). Dazu gehört alles, was die Empfängerin oder an ihrer Stelle eine dritte Person als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). 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 Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 S. 792 E. 5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1441/2006 vom 18. September 2008 E. 2.1.2).

2.4

2.4.1 Nicht zum Entgelt gehören gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV „Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand“. Diese fliessen nicht in die Bemessungsgrundlage ein und unterliegen der Steuer nicht.

Eine allgemein anerkannte Umschreibung des Subventionsbegriffs gibt es im schweizerischen Recht allerdings nicht; weder die MWSTV noch das MWSTG enthalten eine Begriffsbestimmung. Das Bundesgericht hat sich seit der Einführung der Mehrwertsteuer im Jahre 1995 wiederholt mit dem Subventionscharakter von Zahlungen (Beiträgen) befasst. Es 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 führe. Für die Subvention sei wesentlich, dass sich die Empfängerin in einer Weise verhalten würde und Aufgaben erfülle, die dem mit der Subventionierung verfolgten öffentlichen Zweck entsprächen und zur Verwirklichung dieses Zweckes geeignet erschienen. Seien mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifischen Leistungen verknüpft und sei die Subventionsempfängerin frei, wie sie – allenfalls im Rahmen eines allgemeinen Leistungsauftrages an sie – die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen wolle, so deute dies auf eine Subvention hin. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung des Subventionsempfängers erfolge die Subventionierung ohne wirtschaftlich gleichwertige Gegen-

leistung, wie das für die Annahme einer steuerbaren Lieferung oder Dienstleistung vorausgesetzt werde. Subventionen seien damit von vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustausches, sie seien nicht Entgelt für eine vom Subventionsempfängenden zu erbringende marktwirtschaftliche Leistung und flössen folgerichtig nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein (BGE 126 II 443 E. 6b-e, Urteile des Bundesgerichts vom 1. September 2005, veröffentlicht in ASA 76 S. 248 E. 2.2, 2.3, vom 25. August 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 170 f. E. 6, 2C_105/2008 vom 25. Juni 2008 E. 3.2 und 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1441/2006 vom 18. September 2008 E. 2.3, A-1548/2006 vom 2. September 2008 E. 3.2, A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 3.2).

2.4.2 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. Die Private übernimmt diesfalls eine eigentlich dem Gemeinwesen obliegende Tätigkeit; wird sie dafür entschädigt, liegt ein Leistungsaustausch vor (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 1. September 2005, veröffentlicht in ASA 76 S. 248 E. 3.2, 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 4.4 in fine; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 3.2, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 3.2 in fine, mit Hinweisen). Aus der Sicht der Beitragsempfängerin, an welche die Erfüllung der Aufgabe übertragen worden ist, handelt es sich in dieser Konstellation um Leistungen, zu deren Erbringung sie verpflichtet wurde bzw. sie sich verpflichtete, was gegen eine Subvention spricht (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts vom 1. September 2005, veröffentlicht in ASA 76 S. 248 E. 3.2, 2.3). Ist die Tätigkeit der Subventionsempfängerin hingegen freiwillig, ist diese also aus rechtlicher Sicht frei zu entscheiden, ob sie die Tätigkeit ausüben will oder nicht, und ist sie nicht vertraglich oder gesetzlich verpflichtet, bestimmte Leistungen zu erbringen, besteht nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung in mehrwertsteuerlicher Hinsicht eine Subvention. Die Subventionierung erfolgt, weil die Empfängerin eine im öffentlichen Interesse liegende Tätigkeit oder Aufgabe wahrnimmt, die das Gemeinwesen fördern oder erhalten will (Urteil des Bundesgerichts vom 1. September 2005, veröffentlicht in ASA 76 S. 248 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 vom 1. September 2005, veröffentlicht in ASA 76 S. 248 E. 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1548/2006 vom 2. September 2008 E. 3.3, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.3.3).

2.5 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. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1548/2006 vom 2. September 2008 E. 2.2, vgl. auch Entscheide der SRK 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 so genannte Entgeltaufüllung (Preisauauffüllung) handelt (vgl. Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Wird ein mehrwertsteuerliches 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 der Geldempfängerin 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 (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 4, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.3.4).

2.6

2.6.1 Die Vermittlung von Bildung ist eine öffentliche Aufgabe (vgl. REGINA KIENER, Bildung, Forschung und Kultur, in: Daniel Thürer/Jean-François Aubert/Jörg Paul Müller [Hrsg.], Verfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2001, § 57 N. 1). Abgesehen von den Bundeszuständigkeiten im Hochschulwesen und in der Berufsbildung liegt sie grundsätzlich in der alleinigen Kompetenz der Kantone (Art. 3 der bis zum

31. Dezember 1999 geltenden Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. April 1874 [aBV] i.V.m. Art. 27 aBV und Art. 34^{ter} Abs. 1 lit. g aBV bzw. Art. 3 der BV vom 18. April 1999 i.V.m. Art. 62 und 63 BV). Die *Berufsbildung* ist im Rahmen der Totalrevision der Bundesverfassung zur ausschliesslichen Regelungskompetenz des Bundes geronnen. Anders als im zeitlichen Geltungsbereich der alten Bundesverfassung ist der Bund nicht mehr nur zuständig zur Gesetzgebung über die berufliche Ausbildung in den Bereichen Industrie, Gewerbe, Handel, Landwirtschaft und Hausdienst, sondern kann auch andere, bislang der kantonalen Gesetzgebung vorbehaltene Berufe regeln (KIENER, a.a.O., § 57 N. 10).

2.6.2 In Ausübung seiner – bereits alten – Kompetenzen hat der Bund die Grundausbildung und die Weiterbildung in den Berufen des *Gastgewerbes* im hier massgeblichen Bundesgesetz vom 19. April 1978 über die Berufsbildung (Berufsbildungsgesetz, aBBG, AS 1979 1687 ff.; aufgehoben gemäss Art. 72 i.V.m. *Anhang Ziffer I 1* des Bundesgesetzes vom 13. Dezember 2002 über die Berufsbildung [Berufsbildungsgesetz, BBG, SR 412.10]) geregelt (vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. b aBBG).

2.6.3

2.6.3.1 Die berufliche Grundausbildung wird durch die Berufslehre in privaten oder öffentlichen Betrieben mit gleichzeitigem Besuch der *Berufsschule* vermittelt (Art. 7 Abs. 1 Bst. a aBBG). Abschnitt 3 des Gesetzes (Art. 27 – 37 aBBG) regelt den beruflichen Unterricht: Die *Berufsschulen* vermitteln den Lehrlingen und Lehrtöchtern (nachfolgend: Lernende) die notwendigen theoretischen Grundlagen zur Ausübung ihres Berufes (Art. 27 Abs. 1 aBBG). Sie haben gemäss Wortlaut des Gesetzes einen „eigenständigen Bildungsauftrag“ (Art. 27 Abs. 1 aBBG). Die ursprüngliche Fassung dieses Passus hat „eigenständige Schule“ gelautet (vgl. Botschaft zu einem neuen Bundesgesetz über die Berufsbildung, BBl 1977 I 681 ff., 708). Auf Kritik hin der Arbeitgeberverbände im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens ist er entsprechend präzisiert worden. Mit dieser Wendung soll zum Ausdruck gebracht werden, dass die Berufsschule „gegenüber anderen Schultypen gleichwertig“ ist und „kein blosses Anhängsel an die praktische Ausbildung im Betrieb“ darstellt (BBl, a.a.O., S. 708 f.).

2.6.3.2 Hinsichtlich der *Lehrpläne* regelt das Gesetz, dass die Pflichtfächer sowie allfällige Wahlpflichtfächer und deren Stundenzahlen vom

zuständigen Bundesamt – nach Anhörung der Kantone, Berufsverbände und Fachverbände der Berufsbildung – aufzustellen sind (Art. 66 Abs. 2 aBBG i.V.m. Art. 13 und 14 der Verordnung vom 7. November 1997 über die Berufsbildung [aBBV], aufgehoben gemäss Art. 74 i.V.m. *Anhang Ziffer I* der Verordnung über die Berufsbildung [Berufsbildungsverordnung, BBV, SR 412.101]). Die Lehrpläne werden gleichzeitig mit dem betreffenden Ausbildungs- und Prüfungsreglement erlassen (Art. 28 i.V.m. Art. 39 aBBG). Die Ausbildungsreglemente umschreiben das Ziel der Ausbildung und verteilen den Lehrstoff in zweckmässiger Weise auf die einzelnen Lehrjahre. Die Dauer der Lehre richtet sich nach dem Ziel der Ausbildung und nach den Anforderungen des betreffenden Berufes (Art. 13 Abs.1 aBBV).

2.6.3.3 Die Kantone führen die *Lehrabschlussprüfungen* durch. Mittels dieser Prüfung soll festgestellt werden, ob die Lernenden die im Ausbildungsreglement und im Lehrplan umschriebenen Lernziele, die sie zur Ausübung ihres Berufes befähigen, erreicht haben (Art. 38 i.V.m. Art. 42 Abs. 1 aBBG). Wer die Lehrabschlussprüfung bestanden und die Lehre vertragsgemäss beendet hat, erhält das Fähigkeitszeugnis, das berechtigt, sich als gelernter Berufsangehöriger zu bezeichnen. Das Fähigkeitszeugnis wird von der kantonalen Behörde ausgestellt (Art. 43 Abs. 1 aBBG).

2.6.3.4 Die *Kantone* haben den Lernenden der auf ihrem Gebiet gelegenen Betrieben den Besuch der Berufsschule im Rahmen des Pflichtunterrichts zu ermöglichen (Art. 32 Abs. 1 aBBG). Innerhalb der Vorgaben des Bundes obliegt ihnen die Organisation des Unterrichts (Art. 33 aBBG). Soweit es keine von Berufsverbänden, gemeinnützigen Organisationen oder Betrieben getragenen, eidgenössisch anerkannten Schulen oder Kurse gibt, sorgen die Kantone für die Errichtung von Berufsschulen oder ermöglichen durch geeignete Vorkehrungen den Besuch ausserkantonalen Schulen und Kurse (Art. 32 Abs. 2 aBBG). Bei besonderen Verhältnissen kann das Bundesamt auf Antrag des zuständigen Berufsverbandes oder der beteiligten Kantone anstelle des wöchentlichen Unterrichts an der Berufsschule den Besuch eines *interkantonalen Fachkurses* für alle oder für bestimmte Fächer obligatorisch erklären. Das Bundesamt erlässt dabei für jeden Fachkurs ein Reglement über die Organisation des Kurses und die Kostendeckung (Art. 34 Abs. 1 und 2 aBBG). Sofern die zunehmende Zahl der Lernenden im betreffenden Beruf die Errichtung regionaler oder kantonalen Berufsklassen erlaubt, hebt das Bundesamt den inter-

kantonalen Fachkurs – auf Antrag der beteiligten Kantone oder des zuständigen Berufsverbandes – auf (Art. 34 Abs. 3 aBBG i.V.m. Art. 28 Abs. 3 aBBV). Der Standortkanton beaufsichtigt die Durchführung und den Unterricht der interkantonalen Fachkurse. Er erstattet den beteiligten Kantonen und dem Bundesamt jährlich Bericht über die Einhaltung des Reglements (Art. 28 Abs. 1 aBBV).

2.6.3.5 Soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt, sind die Kantone mit dem Vollzug betraut. Sie sind unter sich zur Zusammenarbeit verpflichtet (Art. 65 Abs. 1 aBBG). Der Bund vollzieht die ihm vorbehaltenen Massnahmen und übt die Oberaufsicht über den Vollzug aus (Art. 66 Abs. 1 aBBG).

2.6.4

2.6.4.1 Lernende in Ausbildung zum Gastronomiefachassistierenden, zur Hotelfachassistierenden und zur bzw. zum Servicefachangestellten haben die entsprechenden *interkantonalen Fachkurse* zu besuchen (vgl. die Reglemente des Bundesamtes für Berufsbildung und Technologie über die Durchführung der interkantonalen Fachkurse für Gastronomiefachassistentinnen und -assistenten, für Servicefachangestellte sowie für Hotelfachassistentinnen und -assistenten, alle vom 29. Oktober 1998 [nachfolgend: Reglemente], jeweils Art. 1 Abs. 1 der Reglemente i.V.m. Art. 27, 28 und 34 aBBG).

2.6.4.2 Trägerin dieser Fachkurse ist die Beschwerdeführerin (Art. 2 Abs. 1 der Reglemente). Die Kosten der Fachkurse (ohne Unterkunft und Verpflegung) werden gedeckt durch Beiträge des Bundes gemäss den gesetzlichen Bestimmungen, durch Beiträge der Kantone entsprechend der Schülerzahl gemäss festgelegten anrechenbaren Kosten und der Kursabrechnung sowie durch die Beschwerdeführerin, die die allfälligen Defizite übernimmt. Die Beschwerdeführerin ist zugleich Abrechnungsstelle für die Fachkurse (Art. 7 Abs. 1 und 2 der Reglemente). Die vom Kanton jährlich zu tragenden Schulkostenbeiträge werden von der Aufsichtskommission im Einvernehmen mit den Berufsbildungsämtern festgelegt (Art. 3 Abs. 3 der Reglemente).

3.

3.1 Im Folgenden ist zunächst zu prüfen, ob zwischen den betroffenen Kantonen und der Beschwerdeführerin ein Leistungsaustausch im mehrwertsteuerlichen Sinn vorliegt. Sollte dies zu bejahen sein, ist im Weiteren abzuklären, ob der Sachverhalt allenfalls gemäss Art. 14 Ziffer 9 MWSTV von der Steuer ausgenommen ist oder die Beschwer-

deführerin aufgrund von Art. 17 Abs. 4 MWSTV für ihre Tätigkeit nicht steuerpflichtig ist.

3.2 Die Beschwerdeführerin bietet in den genannten Bereichen des Gastgewerbes die entsprechende *Berufsschulbildung* an (vgl. E. A, 2.6.4.1). Sie führt die Ausbildung in Form von *interkantonalen Fachkursen* durch, als deren Trägerin die Beschwerdeführerin per Reglement bestimmt worden ist (vgl. E. 2.6.3.1, 2.6.3.4, 2.6.4.2). Sie vermittelt die notwendigen theoretischen Grundlagen zur Ausübung des jeweiligen Berufes. Der Bildungsinhalt ist vom Bund in den jeweiligen Lehrplänen, Ausbildungs- und Prüfungsreglementen festgelegt worden (vgl. E. 2.6.2, 2.6.3.2). Die Beschwerdeführerin kann demnach nicht autonom darüber entscheiden, welche fachlichen Ausbildungskriterien sie verfolgen, wie sie die Lehrtätigkeit ausüben sowie welche Bildungsinhalte und -ziele sie vermitteln will. Sie hat sich an diese Vorgaben zu halten, soll das entsprechende Fähigkeitszeugnis den Lernenden dazu berechtigen, sich als gelernter Berufsangehöriger zu bezeichnen (vgl. E. 2.6.3.2, 2.6.3.3). Bei den bundesrechtlichen Vorgaben handelt es sich demnach nicht bloss um verhaltensbindende Auflagen, die das Verhalten der Beschwerdeführerin in einem richtungsweisenden Sinne lenken wollen, wie dies für eine Subvention charakteristisch ist (vgl. E. 2.4). Gestützt auf diese Vorgaben und Anforderungen bietet die Beschwerdeführerin vielmehr eine spezifizierte und konkretisierte Dienstleistung – nämlich die gesetzlich vorgesehene und detailliert geregelte *Berufsschulbildung* – anstelle der öffentlichen Hand an. Im *Gegenzug* zu den Leistungen der Beschwerdeführerin beteiligen sich die Kantone an der Deckung der folgenden Kosten (sog. Schulkostenbeiträge): Besoldung Schulleiter und Lehrer, Lehrmittel und Unterrichtshilfen, Miete Schulräume sowie verschiedene Schul- und Verwaltungskosten. Die Schulkostenbeiträge bemessen sich nach der Schülerzahl und der Kursabrechnung. Dabei hat die Beschwerdeführerin als reglementarisch vorgesehene Trägerin auf die Beiträge des Kantons von Rechts wegen einen Anspruch (vgl. E. 2.6.4.2). Die Leistungen der Kantone gehen damit klarerweise über einen bloss unterstützenden Förderungswillen hinaus. Die Beschwerdeführerin hat im fraglichen Zeitraum die Beiträge der Kantone erhalten, *weil* sie für diese die entsprechenden Dienstleistungen im Bereich der Berufsbildung erbracht hat bzw. *damit* sie diese – an deren Stelle – erbringt. Indem die Beschwerdeführerin für die Kantone die „Berufsschulbildung“ realisiert, erbringt sie den Kantonen eine Dienstleistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Mehrwertsteuerliche Empfänger

der beschwerdeführerischen Leistung sind also die Kantone, auch wenn letztlich die Lernenden in den Genuss der Ausbildungsleistungen kommen. Eine innere, ursächliche Verknüpfung bzw. ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Beiträgen der Kantone und den Leistungen der Beschwerdeführerin ist mithin gegeben. Ein mehrwertsteuerliches Austauschverhältnis ist deshalb zu bejahen (vgl. E. 2.2.2). Dass im Gesetz die Beiträge der Kantone dabei nicht als „Entschädigung“ oder als „Entgelt“ bezeichnet werden, spielt entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin für die Frage nach dem Leistungsaustausch im Sinne der Mehrwertsteuer keine Rolle. Aufgrund des Umstandes, dass das aBBG wesentlich älter ist als die MWSTV, konnte jenes die mehrwertsteuerliche Terminologie auch gar nicht berücksichtigen.

3.3

3.3.1 Die Beschwerdeführerin verneint den Leistungsaustausch mit der Begründung, es liege keine Beauftragung durch die Kantone vor. Sie leite ihren Bildungsauftrag – und damit das Recht zur Durchführung von interkantonalen Lehrlingsausbildungskursen – direkt aus dem Berufsbildungsgesetz und dessen Verordnung ab. Nach der einschlägigen Rechtsordnung habe die Berufsschule eine „eigene, direkte Rechtsstellung inne“. Art. 27 Abs. 1 aBGG halte wörtlich fest, dass die „Berufsschulen – also nicht die Kantone – einen eigenständigen Bildungsauftrag“ hätten. Die Aufgabe des Kantons bestünde einzig darin, das Obligatorium zum Besuch des Berufsschulunterrichts durchzusetzen. Die „Pflicht“ des Kantons sei „subsidiär“. Er habe nur dann Berufsschulen zu errichten, wenn keine andere Trägerschaft die „Offerte des [a]BGG“ annehme, eigenständig den im Gesetz festgelegten Bildungsauftrag umzusetzen. Gegen einen Leistungsaustausch spreche zudem der Umstand, dass die Kantonsbeiträge vorgängig einem Budgetgenehmigungsprozess unterlägen. Die Bejahung eines Leistungsaustausches würde sodann in der Konsequenz bedeuten, dass die Beschwerdeführerin sich mit Art. 55 aBBV verpflichtet hätte, keinen Gewinn zu erzielen, da mit den Beiträgen nur die laufenden Kosten gedeckt würden. Damit sei Art. 27 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) verletzt, indem sich die Beschwerdeführerin nämlich übermässig binden würde und so „auf Gedeih und Verderb“ den Kantonen ausgeliefert sei.

3.3.2 Den Argumenten der Beschwerdeführerin ist zunächst entgegenzuhalten, dass die Frage nach dem Leistungsaustausch nach tat-

sächlichen, wirtschaftlichen Kriterien geprüft wird und hierfür das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich ist (vgl. E. 2.2.2). Folglich wird für die Annahme eines Leistungsaustauschs eine explizite Beauftragung in mündlicher oder schriftlicher Form der Beschwerdeführerin durch die Kantone nicht vorausgesetzt. Der Bund hat im Bereich der Berufsbildung mit dem aBBG und den Ausführungsbestimmungen detaillierte Regelungen erlassen, weil das Berufsbildungswesen zur öffentlichen (Bundes-)Aufgabe erklärt worden ist (vgl. E. 2.6.1). Mit dem Vollzug hat er primär die Kantone betraut. Sie haben sicherzustellen, dass den Lernenden in den Betrieben auf ihrem Gebiet der Besuch der Berufsschule ermöglicht wird, bzw. sie haben für das entsprechende Bildungsangebot zu sorgen. Dabei greifen sie sinnvollerweise auf bereits existierende Bildungseinrichtungen zurück. Ist dies nicht möglich, sind sie verpflichtet, selber Berufsschulen zu errichten. Wird die Aufgabe durch Dritte erfüllt, ist deren Tätigkeit zu überwachen (vgl. E. 2.6.3.4, 2.6.3.5). Die Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe auf die eben beschriebene Art und Weise durch Private hat gemäss konstanter Rechtsprechung ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen der beigezogenen Privaten und dem Gemeinwesen zur Folge. Der Leistungsaustausch ist darin zu sehen, dass die Private eine eigentlich dem Gemeinwesen obliegende Aufgabe übernimmt und dafür entschädigt wird (vgl. E. 2.4.2).

Der Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach ihr von Gesetzes wegen ein „eigenständiger Bildungsauftrag“ zukomme und die Pflicht der Kantone bloss „subsidiär“ sein soll, was einen Leistungsaustausch ausschliesse, kann nicht gefolgt werden: Wie der Botschaft entnommen werden kann, ist dieser Passus nicht eine „Kompetenzregelung“, der die rechtliche Stellung der Berufsschulen im Organisationsgefüge festlegen soll. Die Bestimmung zielt in eine gänzlich andere Richtung. Sie will das Verhältnis zwischen Berufsschulen und den Lehrbetrieben klären. Mit diesem Passus soll die Gleichwertigkeit der theoretischen und der praktischen Bildung betont werden (vgl. E. 2.6.3.1). Für die Auffassung der Beschwerdeführerin bleibt demnach kein Raum.

Für die Annahme eines Leistungsaustausches ist im Weiteren unerheblich, dass das Ausrichten der Kantonsbeiträge einem vorgängigen Budgetgenehmigungsprozess unterliegt. Wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, dient dieser einzig dazu, den Umfang der zu leistenden Beiträge „abzustecken“ und damit eine gewisse Sicherheit auf beiden

Seiten zu erlangen. Inwiefern durch die Bejahung eines Leistungsaustausches Art. 27 Abs. 2 ZGB verletzt sein soll, ist überdies nicht ersichtlich: Art. 55 aBBV hat die Bundesbeiträge zum Thema. Vorliegend sind indes die Kantonsbeiträge zu beurteilen. Die Argumentation der Beschwerdeführerin geht deshalb an der Sache vorbei.

4.

Für den Fall, dass ein Leistungsaustausch bejaht werden sollte, bringt die Beschwerdeführerin vor, wirtschaftlich betrachtet würden die Kantonsbeiträge die Stipendien der Lernenden ersetzen. So gesehen füllten diese deren Schulgeld auf. Die Kantonsbeiträge unterlägen deshalb gestützt auf Art. 14 Ziffer 9 MWSTV der Besteuerung nicht.

4.1 Gewisse Umsätze sind von der Steuer ausgenommen. Dazu gehören u.a. Umsätze gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung mit Einschluss von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art. Jegliche Form von Unterricht, gleich welcher Stufe, wird von der Steuer befreit (Kommentar des EFD zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, S. 14; vgl. auch etwa Urteil des Bundesgerichts 2C_613/2007 vom 15. August 2008 E. 2.2, mit weiteren Hinweisen).

4.2 Da der relevante Leistungsaustausch zwischen den Kantonen und der Beschwerdeführerin stattfindet (E. 3.2), fällt vorliegend die Frage, ob ein zweites Leistungsaustauschverhältnis zwischen ihr und den Lernenden existiert, dahin. Eine Zahlung, welche Gegenleistung bildet für die Leistung der Beschwerdeführerin an den Kanton, kann nach konstanter Rechtsprechung nicht gleichzeitig Entgelt im Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Lernenden sein. Dies ist mehrwertsteuersystematisch ausgeschlossen (vgl. E. 4.1). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin stellt sich folglich die Frage nicht, ob sie Leistungen nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV erbringt und die fraglichen Beiträge Drittentgelt darstellen. Die Beschwerde bleibt in diesem Punkt deshalb ohne Erfolg.

5.

Die Beschwerdeführerin macht im Weiteren geltend, durch den Auftrag der Kantone sei ihr deren hoheitliche Stellung mitübertragen worden. Dies gelte insbesondere bezüglich der Durchführung des Berufsschulunterrichts mit Blick auf die Disziplinierung der Schüler durch Real-

akte, Verweise und Schulausschluss. Sie sei deshalb gestützt auf Art. 17 Abs. 4 MWSTV nicht steuerpflichtig.

5.1 Der Ausdruck „Leistungen ... in Ausübung hoheitlicher Gewalt“ darf nicht mit der „Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben“ gleichgesetzt werden; der Begriff ist enger. Nach der Rechtsprechung zeichnen sich in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen dadurch aus, dass sie (kumulativ) nicht marktfähig sind, nicht durch Dritte angeboten werden können, und dass die betreffende Person oder Organisation Verfügungsgewalt im Sinn von Art. 5 VwVG besitzt, was bedeutet, dass eine oder mehrere Personen verbindlich und erzwingbar zu einem Handeln, Unterlassen oder Dulden verpflichtet werden können (vgl. zum Ganzen eingehend BGE 125 II 480 E. 8b, Urteile des Bundesgerichts vom 24. November 1999, veröffentlicht in ASA 70 S. 163 E. 6b und in Steuer-Revue [StR] 1/2000 S. 55 f., vom 18. Januar 2000, veröffentlicht in ASA 69 S. 882 E. 4b, 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 3.1, mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1433/2006 vom 18. Februar 2008 E. 7.1.1, mit Hinweisen, A-1439/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.2).

5.2 Die Beschwerdeführerin bezieht sich wiederum auf das Verhältnis zwischen ihr und den Lernenden. Wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, steht hier aber das Verhältnis zwischen ihr und den Kantonen zur Diskussion. Auch wenn überdies die Beschwerdeführerin zweifellos eine öffentliche Aufgabe erfüllt, bedeutet dies nicht, dass ihr damit gleichzeitig auch hoheitliche Gewalt zukommt. Die Begriffe sind nicht deckungsgleich (vgl. E. 5.1). Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin ist ohne Weiteres marktfähig, so dass ihre Leistungen aus diesem Grund keine hoheitliche Gewaltausübung im Sinne von Art. 17 Abs. 4 MWSTV darstellen. Inwiefern die Beschwerdeführerin – wie sie behauptet – in eigenem Namen Verfügungen erlässt, gegen die Rechtsmittel ergriffen werden könnten, ist nicht ersichtlich. Die Beschwerde geht in diesem Punkt deshalb fehl.

6.

Die Beschwerdeführerin rügt für den Fall, dass zu Unrecht ein Leistungsaustausch angenommen würde, eine Verletzung der Rechtsgleichheit.

6.1 Ein Verstoß gegen das in Art. 4 aBV bzw. Art. 8 BV verankerte Gebot der rechtsgleichen Behandlung liegt dann vor, wenn die Behör-

de bei vergleichbaren Sachverhalten das Recht ungleich anwendet und dafür keine sachlichen Gründe vorliegen (RAINER J. SCHWEIZER, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich/Basel/Genf 2002, Rz. 21 ff. zu Art. 8). Dies ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung insbesondere dann der Fall, wenn Unterscheidungen nicht getroffen werden, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen oder wenn zwei gleiche tatsächliche Situationen ohne sachlichen Grund unterschiedlich behandelt werden (vgl. zu Art. 4 aBV: BGE 125 I 166 E. 2a, 125 II 326 E. 10b, je mit Hinweisen; zu Art. 8 BV statt vieler: BGE 129 I 1 E. 3). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung räumt über diesen allgemeinen Gleichheitssatz hinaus die Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV bzw. Art. 31 aBV) den direkten Konkurrenten einen spezifischen verfassungsmässigen Anspruch auf Gleichbehandlung durch den Staat ein, welcher strenger ist als das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot. Der tragende Gedanke dieses besonderen Anspruchs liegt darin, dass das Gemeinwesen sich gegenüber den am freien Markt direkt Konkurrenzierenden neutral (Wettbewerbsneutralität) zu verhalten hat (BGE 121 I 129 E. 3b-d [leading case], 131 II 271 E. 9.2.2; vgl. JÖRG PAUL MÜLLER/MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2008, S. 1056). Gemäss der Rechtsprechung können zwei Wirtschaftszweige oder Branchen, die nicht in einem direkten Konkurrenzverhältnis im Sinne der Wirtschaftsfreiheit stehen, aus Art. 8 BV bzw. Art. 4 aBV nicht ableiten, gleich behandelt zu werden (vgl. BGE 124 II 193 E. 8d/bb; Entscheid der SRK 2004-001 vom 6. Januar 2005 E. 4/bb [dieser Entscheid wurde mit Urteil des Bundesgerichts 2A.81/2005 vom 7. Februar 2006 E. 6.2 bestätigt]).

6.2

6.2.1 Die Beschwerdeführerin beanstandet, die Leistungsaufträge an die „konzessionierten Transportunternehmen (z.B. die SBB)“ sowie an die Zuckerfabriken Aarberg und Frauenfeld AG, seien viel konkreter formuliert als der ihre. Dennoch würden die Beiträge an diese als Subventionen gelten, während bei ihr ein Leistungsaustausch angenommen würde. Es würden somit klarerweise ungleiche Massstäbe angewendet.

Vorliegend ist offensichtlich, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten, mit denen die Beschwerdeführerin Vergleichbarkeit beansprucht, ganz unterschiedlicher Natur sind (Auftrag zur Zuckerrübenverarbeitung,

Transportdienstleistungen). Wirtschaftszweige oder Branchen, die aber nicht in direkter Konkurrenz zueinander stehen, können sich gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht darauf berufen, gleich behandelt zu werden (vgl. E. 6.1). Es genügt, wenn die ESTV alle Anbieter von Bildungsleistungen gleich behandelt, die über ein vergleichbares Angebot verfügen. Der Vorwurf der Beschwerdeführerin ist deshalb nicht zu hören. Ohnehin hat die Beschwerdeführerin den Einwand der rechtsungleichen Behandlung lediglich pauschal und nicht rechtsgenügend substantiiert erhoben. Mangels hinreichender Konkretisierung der zu beurteilenden Sachverhalte könnten schon deshalb diese nicht auf die behauptete rechtsungleiche Behandlung hin überprüft werden.

6.2.2 Die Beschwerdeführerin sieht sich auch gegenüber den so genannten „Bildungsk Kooperationen“ im Bereich der universitären Hochschulen, Fachhochschulen und pädagogischen Hochschulen ungleich behandelt. Auf diese fände die „Gemeinwesenregelung“ Anwendung und folglich würde der Leistungsaustausch verneint, obwohl sich die ESTV „bewusst“ sei, dass an „Bildungsk Kooperationen“ auch Nichtgemeinwesen in der Form von Vereinen beteiligt sein könnten, wie dies bei ihr der Fall sei. In ihrer Begründung nimmt die Beschwerdeführerin Bezug auf ein anonymisiertes Schreiben der ESTV vom 20. Dezember 2006 (Beilage 20, Einsprachebeilage 12).

Das genannte Schreiben beschäftigt sich mit der Reform des schweizerischen Bildungssystems im Rahmen der Umsetzung der „Erklärung von Bologna“ (Joint Declaration of the European Ministers of Education Convened in Bologna on the 19th of June 1999). Darin wird in ganz allgemeiner Weise die Haltung der ESTV festgehalten, in welchen Fällen ihrer Ansicht nach bis zum Inkrafttreten des neuen MWSTG die Leistungen nicht besteuert werden sollen, die sich Mitglieder einer Bildungsk Kooperation untereinander und Bildungsk Kooperationen gegenseitig zum Zwecke der Kostenersparnis erbringen. Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, Mitglied einer solchen Bildungsk Kooperation zu sein. Inwiefern die Situation der „Bildungsk Kooperationen“ und diejenige der Beschwerdeführerin denn überhaupt vergleichbar sein sollen, kann dem lediglich pauschalen Vorwurf der Beschwerdeführerin nicht in nachvollziehbarer Weise entnommen werden und ist auch nicht ersichtlich.

6.3 Zusammenfassend gehen die Vorwürfe der rechtsungleichen Behandlung der Beschwerdeführerin fehl.

7.

Entsprechend ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 10'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 10'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- verrechnet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Iris Widmer

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: