Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.273/2004 /ast

Urteil vom 1. September 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Wurzburger, Müller,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

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

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer 1. Quartal 1995 - 3. Quartal 1997 (Subventionen / Leistungsaustausch / Steuerausnahmen),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 23. März 2004.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG mit Sitz in A._____ erbringt Dienstleistungen im Bereich Gesundheit und Medizin. Sie befasst sich mit Fragen der medizinischen Qualitätssicherung sowie mit Projekten auf dem Gebiet der Schul- und Komplementärmedizin. Sie betreibt Öffentlichkeitsarbeit, indem sie über Krankheiten, Behandlungsmöglichkeiten und Vorbeugung orientiert. Daneben führt sie im Auftrag der Volkswirtschafts- und Sanitätsdirektion (im Folgenden: Sanitätsdirektion) des Kantons Basel-Landschaft in der Stadt A._____ ein Gassenzimmer zur Betreuung drogenabhängiger Personen. Ebenfalls im Auftrag der Sanitätsdirektion Basel-Landschaft hat sie in der Stadt A._____ das Projekt "nachgehende Drogenarbeit" übernommen (ein Vorhaben zur Betreuung drogenabhängiger Personen ausserhalb des Gassenzimmers durch einen Sozialarbeiter). Die Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Mit Schreiben an die Eidgenössische Steuerverwaltung vertrat die X._____ AG die Auffassung, dass die im Auftrag der basel-landschaftlichen Sanitätsdirektion betriebenen beiden Projekte - im Gegensatz zu den anderen Umsätzen - der Mehrwertsteuer nicht unterliegen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung erliess daher am 19. Februar 1998 einen förmlichen Entscheid. Darin stellte sie fest, dass die Mehrwertsteuerpflichtige das Entgelt des Kantons Basel-Landschaft für die Führung des Gassenzimmers und für die Anstellung eines Gassenarbeiters zum Satz von (damals) 6,5 % zu versteuern habe, und forderte gestützt auf die Umsätze vom 1. Januar 1995 bis 30. September 1997 die Mehrwertsteuer im Betrag von Fr. 154'492.– nebst Verzugszins nach. Mit Einspracheentscheid vom 31. Januar 2003 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Steuerbarkeit der fraglichen Leistungen, reduzierte hingegen die Steuerforderung auf Fr. 133'601.–. Eine Kontrolle wurde vorbehalten.
B.

Eine Beschwerde der Mehrwertsteuerpflichtigen wies die Eidgenössische Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 23. März 2004 ab. Sie erwog, bei den vom Kanton an die Beschwerdeführerin entrichteten Beiträgen handle es sich nicht um Subventionen, sondern um Entgelt im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn. Es bestehe ein detaillierter Vertrag zur Führung des Gassenzimmers und für das Projekt "nachgehende Drogenarbeit", so dass die Beschwerdeführerin in der Art und Weise der Leistungserbringung nicht frei sei. Das deute auf ein Leistungsaustauschverhältnis hin. Die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen könnten auch nicht als Leistungen einer Einrichtung der Sozialfürsorge und Sozialhilfe von der Steuer ausgenommen werden. Eine Steuerbefreiung im Sinne der Ausnahmeliste komme grundsätzlich nur für Leistungen an Endverbraucher in Betracht. Ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den betreuten Personen liege indes nicht vor, sondern nur zwischen der Beschwerdeführerin und dem Kanton.
C.
Hiergegen führt die X._____ AG Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Rechtsbegehren, es seien der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 23. März 2004 sowie der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung aufzuheben.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde sei abzuweisen und der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission zu bestätigen. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission verzichtete auf Vernehmlassung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Gemäss Art. 17 Abs. 1 der hier noch anwendbaren Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, SR 641.201) ist steuerpflichtig, wer mit einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit aus Lieferungen, Dienstleistungen oder Eigenverbrauch im Inland Einnahmen erzielt, die den Betrag von jährlich Fr. 75'000.– übersteigen. Die subjektive Steuerpflicht ist Voraussetzung dafür, dass gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen und Lieferungen im Sinne von Art. 4 lit. a und b MWSTV steuerbar sind.
1.1 Die Beschwerdeführerin ist eine Aktiengesellschaft. Sie erbringt Dienstleistungen auf dem Gebiet der Gesundheit und Medizin. Sie befasst sich mit Fragen der medizinischen Qualitätssicherung sowie mit Projekten im Bereich der Schul- und Komplementärmedizin. Sie erbringt weiter Beratungsleistungen und betreibt Öffentlichkeitsarbeit, indem sie über Krankheiten, Behandlungsmöglichkeiten und Vorbeugung orientiert und Publikationen verfasst. Sie beschäftigt hierfür Fachpersonal. Daneben führt sie im Auftrag der Sanitätsdirektion des Kantons Basel-Landschaft ein Gassenzimmer in A._____ und hat - ebenfalls im Auftrag der basellandschaftlichen Sanitätsdirektion - einen Gassenarbeiter für die Betreuung von Drogenabhängigen ausserhalb des Gassenzimmers angestellt. Es handelt sich um eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 1 MWSTV. Aus ihrer Tätigkeit erzielt die Beschwerdeführerin zudem Einnahmen. In dieser Hinsicht ist unerheblich, ob oder inwieweit die Beschwerdeführerin mit Gewinnabsicht handelt und ob sich aus sämtlichen Projekten ein Überschuss ergibt. Die Gewinnabsicht ist nicht Voraussetzung für die subjektive Steuerpflicht nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV. Es ist auch unerheblich, ob die Aufgaben, welche
die Beschwerdeführerin für den Kanton Basel-Landschaft wahrnimmt, dem Kanton von Gesetzes wegen obliegen. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen liegen nach Art. 7 MWSTV auch vor, wenn sie kraft Gesetzes oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgen. Eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 1 MWSTV kann daher auch bei der Wahrnehmung öffentlicher oder delegierter öffentlicher Aufgaben vorliegen.
1.2 Die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin für die von ihr im Rahmen der Projekte "Gassenzimmer" und "nachgehende Drogenarbeit" erbrachten Dienstleistungen und Lieferungen steht somit ausser Frage. Steuerbar sind diese Leistungen indessen nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden (Art. 4 lit. a und b MWSTV) und wenn sie nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (Art. 14 MWSTV). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist im Folgenden zu prüfen, weil die Beschwerdeführerin es bestreitet. Sie macht einerseits geltend, sie werde aufgrund eines Leistungsauftrages tätig und die Beiträge des Kantons Basel-Landschaft an ihre Arbeit seien Subventionen, d.h. kein Leistungsentgelt (dazu nachfolgende E. 2 und 3). Anderseits beruft sie sich darauf, ihre Tätigkeit für die Sanitätsdirektion des Kantons Basel-Landschaft sei als Sozialhilfe und Sozialfürsorge nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen (dazu nachfolgende E. 4).

2.
2.1 Lieferungen und Dienstleistungen sind steuerbar, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden (Art. 4 lit. a und b MWSTV). Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 26 Abs. 1 MWSTV). Durch die Beschränkung des Steuerobjekts auf entgeltliche Leistungen wird zum Ausdruck gebracht, dass die Besteuerung von Lieferungen und Dienstleistungen einen Leistungsaustausch voraussetzt. Der Mehrwertsteuerpflichtige erbringt eine Lieferung oder Dienstleistung und erhält dafür vom Empfänger ein Entgelt (vgl. Art. 26 Abs. 1-5 MWSTV). Zwischen Leistung und Gegenleistung muss eine innere wirtschaftliche Verknüpfung bestehen. Fehlt es an einem Leistungsaustauschverhältnis, liegt keine steuerbare Lieferung oder Dienstleistung vor (BGE 126 II 249 E. 4a S. 252 f., 443 E. 6a S. 451; vgl. ferner ASA 73 222 E. 3.1, 71 251 E. 3a).
Das Merkmal des Leistungsaustausches ist von besonderer Bedeutung bei der Abgrenzung des steuerbaren Entgelts von den Subventionen. Gemäss Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV gehören Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand nicht zum Entgelt. Subventionen bewirken keinen Leistungsaustausch im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn. Sie fliessen nicht in die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer ein, geben aber andererseits keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Deshalb hat der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, wenn er Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält (vgl. Art. 30 Abs. 6 MWSTV und dazu ausführlich BGE 126 II 443 E. 6b ff. S. 452 ff.).
2.2 Die Mehrwertsteuerverordnung und nunmehr auch das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) definieren den Begriff der Subvention nicht (vgl. Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV, Art. 33 Abs. 6 lit. b MWSTG). Das Bundesgesetz über die Finanzhilfen und Abgeltungen vom 5. Oktober 1990 (Subventionsgesetz, SuG; SR 616.1) erwähnt den Begriff Subvention nur im Titel und verwendet ihn als Oberbegriff für die im Subventionsgesetz vorgesehenen beiden Formen der Subvention, nämlich die Finanzhilfen und die Abgeltungen (Art. 2 Abs. 1 SuG). Diese werden in Art. 3 Abs. 1 und 2 SuG wie folgt umschrieben:

Art. 3 Begriffe
1 Finanzhilfen sind geldwerte Vorteile, die Empfängern ausserhalb der Bundesverwaltung gewährt werden, um die Erfüllung einer vom Empfänger gewählten Aufgabe zu fördern oder zu erhalten. Geldwerte Vorteile sind insbesondere nicht rückzahlbare Geldleistungen, Vorzugsbedingungen bei Darlehen, Bürgschaften sowie unentgeltliche oder verbilligte Dienst- und Sachleistungen.
2 Abgeltungen sind Leistungen an Empfänger ausserhalb der Bundesverwaltung zur Milderung oder zum Ausgleich von finanziellen Lasten, die sich ergeben aus der Erfüllung von:
a. bundesrechtlich vorgeschriebenen Aufgaben;
b. öffentlichrechtlichen Aufgaben, die dem Empfänger vom Bund
übertragen worden sind.

Die Tätigkeit des Subventionsempfängers ist entweder freiwillig; dann liegt nach dem Subventionsgesetz eine Finanzhilfe vor. Das kommt im Wortlaut von Art. 3 Abs. 1 SuG zum Ausdruck, wonach die Finanzhilfe "die Erfüllung einer vom Empfänger (selbst) gewählten Aufgabe zu fördern oder zu erhalten" sucht. Freiwillig bedeutet in diesem Zusammenhang, dass der Empfänger aus rechtlicher Sicht frei ist zu entscheiden, ob er die Tätigkeit ausüben will oder nicht; er ist nicht vertraglich oder gesetzlich verpflichtet, bestimmte Leistungen zu erbringen. Die Subventionierung erfolgt vielmehr, weil der Empfänger eine im öffentlichen Interesse liegende Tätigkeit oder Aufgabe wahrnimmt, die das Gemeinwesen fördern oder erhalten will. Diese Verhaltensbindung ist ein wesentliches Merkmal der Subvention, wie auch aus der Botschaft vom 15. Dezember 1986 zum Subventionsgesetz (BBl 1987 I 382 f.) hervorgeht.

Oder dann ist der Zuschuss als Milderung oder zum Ausgleich finanzieller Lasten gedacht, welche sich für den Empfänger aus der Erfüllung bundesrechtlich vorgeschriebener oder übertragener öffentlichrechtlicher Aufgaben ergeben; in diesem Fall handelt es sich um eine Abgeltung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 SuG (Botschaft, a.a.O., S. 383 f.).
2.3 Das Bundesgericht hatte sich seit Einführung der Mehrwertsteuer im Jahre 1995 wiederholt mit dem Subventionscharakter von Zahlungen (Beiträgen) zu befassen. Der vom Bundesgericht dabei in Anlehnung an Umschreibungen in der Doktrin gewonnene Begriff der Subvention entspricht dem Begriff der Finanzhilfe. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zielt der Subventionsgeber mit der Gewährung der Subvention nicht

auf die Herstellung eines bestimmten Zustandes ab, sondern er will damit beim Subventionsempfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen oder unterstützen. Für die Subvention ist 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 aber der Subvention keine entsprechende, wirtschaftlich gleichwertige Gegenleistung gegenüber, wie das für die Annahme einer steuerbaren Lieferung oder Dienstleistung im Sinne von Art. 4 und 26 Abs. 1 und 2 MWSTV 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 (grundlegend BGE 126 II 443 E. 6c S. 453 mit Hinweisen; ferner ASA 73 147 E. 1.2 f. und 222 E. 3.2, 71 157 E. 6 und 251 E. 3c; Urteil 2A.547/2002 vom 26. Mai 2004, RDAF 2004 II S. 92 E. 2.3; Urteil 2A.405/2002 vom 30. September 2003, StR 59/2004 S. 231 E. 2; s. auch Rhinow/Schmid/Biaggini, Öffentliches Wirtschaftsverwaltungsrecht, Basel 1998, § 16 Rz. 43 ff, S. 332; ferner Anton J. Huber, Direktzahlungen sind Subventionen, in: Blätter für Agrarrecht, BlAR, 37/2003 S. 26 ff., zum bundesrechtlichen Subventionsbegriff).
Das Bundesgericht hatte bisher nur Fälle zu entscheiden, wo der Empfänger die subventionierte Tätigkeit ohne rechtliches Gebundensein ausübte, wo es also um Finanzhilfen ging. Abgeltungen, wie Art. 3 Abs. 2 SuG sie anspricht, standen bisher nicht oder nur am Rande zur Diskussion. Auch für die Abgeltungen ist jedoch kennzeichnend, dass ihnen kein Leistungsaustausch zugrunde liegt. Die Abgeltung ist nicht das Entgelt für eine Leistung, sondern sie soll die finanziellen Lasten ausgleichen oder mildern, die dem Empfänger aus der Verpflichtung zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben erwachsen. Abgeltungen sind nach Auffassung des Bundesrates z.B. die Beiträge an die Kosten der Gemeinde zur Erstellung von Schutzbauten oder die Beiträge an bestimmte Kosten der Kantone für Bau und Unterhalt der Nationalstrassen (Beispiele aus der Botschaft zum Subventionsgesetz, a.a.O., BBl 1987 I 384). In diesen Fällen liegt offensichtlich kein Leistungsaustausch vor.

Im Einzelfall kann sich die Abgrenzung der Subvention (und der ihr gleichgestellten anderen Beiträge der öffentlichen Hand, Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV) vom steuerbaren Entgelt indessen als schwierig erweisen. Es ist daher im Einzelfall aufgrund der konkreten Umstände zu entscheiden, ob ein Leistungsaustausch vorliegt oder nicht.
2.4 Wie bereits die Mehrwertsteuerverordnung nimmt nunmehr auch das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 "Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand" vom Entgelt aus, wobei der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen ist (Art. 33 Abs. 6 lit. b und 38 Abs. 8 MWSTG). Zusätzlich präzisiert Art. 33 Abs. 6 lit. b MWSTG, dass Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand auch dann nicht zum Entgelt gehören, "wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden".

Zu dieser Neuerung nahm das Bundesgericht schon vor dem Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes Stellung, weil Steuerpflichtige geltend machten, sie seien im Rahmen eines Leistungsauftrages tätig. Auch die Beschwerdeführerin beruft sich darauf. In BGE 126 II 443 E. 6f S. 456 f. führte das Bundesgericht aus, der Begriff Leistungsauftrag könne nicht mit dem Begriff Leistungsaustausch (im Sinne von Art. 4 lit. a und b MWSTV) gleichgestellt werden. Der Begriff Leistungsauftrag 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 gehe der Bundesgesetzgeber ebenfalls von einer Bindungswirkung der Subvention aus.

An dieser Rechtsprechung ist festzuhalten. Anlass für den Gesetzgeber zur Ergänzung in Art. 33 Abs. 6 lit. b MWSTG gab der Umstand, dass Subventionen zunehmend aufgrund so genannter Leistungsaufträge ausgerichtet werden. Bei den Subventionen muss namentlich sichergestellt werden, 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 (Christoph Meyer, Public Private Partnership - Chancen und Risiken, in: Risiko und Recht, Festgabe zum Schweizerischen Juristentag 2004, S. 304; ferner Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2002, Rz. 1095 ff., zu den Subventionsverträgen; s. auch Art. 16 Abs. 2 SuG und dazu Botschaft zum Subventionsgesetz, a.a.O., S. 408). Vor allem auf dem Gebiet der Sozialversicherung haben sich Leistungsaufträge (auch Leistungsverträge) als angemessenes Instrument zur Kontrolle von Wohnheimen,

Werkstätten, Organisationen usw. erwiesen (Adelaide Bigovic Balzardi, Neue Leistungsverträge mit den beruflichen Abklärungsstellen der Invalidenversicherung, in: Soziale Sicherheit
2/2003 S. 79).

Diesem Wandel der Rechtstatsachen trug der Bundesgesetzgeber im neuen Art. 33 Abs. 6 lit. b MWSTG Rechnung, indem er präzisierte, dass Subventionen auch dann nicht zum Entgelt gehören, wenn sie aufgrund von so genannten Leistungsaufträgen ausgerichtet werden. Der Leistungsauftrag im Sinne dieser Vorschrift muss aber Subventionscharakter haben, wie bei der parlamentarischen Beratung betont wurde (Bundesrat Villiger, AB 1999 N S. 819 f.). In diesem Fall bewirkt er kein Leistungsaustauschverhältnis und ist er unschädlich im Hinblick auf die Qualifikation des öffentlichen Beitrages als Subvention. Das ist zu beachten, zumal der Begriff Leistungsauftrag (”mandat de prestations”, ”contratto di prestazione”) des Artikels 33 Abs. 6 lit. b MWSTG nicht eindeutig ist. Auch in der neueren Verwaltungsorganisationslehre ist der Gebrauch uneinheitlich. So wird der Begriff Leistungsauftrag (oder Leistungsvertrag) mitunter auch zur Bezeichnung von Leistungsvereinbarungen zwischen der Zentralverwaltung und aussenstehenden Verwaltungsträgern verwendet (Andreas Lienhard, Organisation und Steuerung der ausgelagerten Aufgabenerfüllung, AJP 2002 S.1172 bei und in FN 109; s. auch Gerhard Hauser-Schönbächler, Mehrwertsteuer auf Zahlungen eines
Gemeinwesens: von Subventionen, Leistungsaufträgen, Beiträgen, Aufträgen und Gemeindeverbänden, ASA 73 S. 261 ff.). Es ist deshalb beim Vorliegen eines ”Leistungsauftrages” im Einzelfall zu prüfen, ob es sich um eine Subvention handelt.
3.
3.1 Gemäss den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid verlangt die Beschwerdeführerin für die Verpflegung, ärztliche und fachliche Betreuung von Drogensüchtigen sowie die Abgabe von Spritzen, einfachen Mahlzeiten und Getränken kein Geld. Sie finanziert ihre Tätigkeit aus den vom Kanton Basel-Landschaft pauschal geleisteten Vergütungen. Sie erzielt auch keinen Gewinn. Allfällige Überschüsse aus einer Abrechnungsperiode werden vielmehr auf die nächste Rechnung vorgetragen und reduzieren die künftigen Beiträge des Kantons. Ob die Beschwerdeführerin daneben Beiträge von Sponsoren enthält (zu deren Anwerbung sie vertraglich verpflichtet ist) geht aus den Akten nicht hervor. Die Frage kann jedoch offen bleiben, zumal Sponsorenbeiträge nicht Gegenstand der angefochtenen Verfügung bilden.

Zu beurteilen sind einzig die vom Kanton geleisteten Zahlungen für die beiden Projekte ”Gassenzimmer” und ”nachgehende Drogenarbeit”. Nur diese sind Gegenstand der angefochtenen Verfügungen. Zu entscheiden ist, ob es sich bei diesen Beiträgen um Leistungsentgelt oder um Subventionen handelt.
3.2 Mit Vertrag 16./17. Dezember 1993 beauftragte die Sanitätsdirektion des Kantons Basel-Landschaft die Beschwerdeführerin mit der operationellen Leitung eines Gassenzimmers in A._____. Dem Vertrag entsprechend führt die Beschwerdeführerin das Gassenzimmer, stellt das notwendige Personal ein und sorgt dafür, dass die drogensüchtigen Personen betreut werden. Diese erhalten unter Aufsicht von Fachpersonal saubere Spritzen und können in einem speziellen Raum Drogen konsumieren. Ferner werden ihnen im Rahmen der ebenfalls von der Beschwerdeführerin betriebenen Cafeteria einfache Mahlzeiten und Getränke abgegeben. Die Beschwerdeführerin stellt weiter eine minimale regelmässige medizinische (ärztliche) Betreuung sicher. Sie führt weiter das Sekretariat und die Buchhaltung, stellt die nötigen Kontakte zu den anderen Institutionen her und ist verantwortlich für die Öffentlichkeitsarbeit.
Diese vertraglichen Grundlagen sprechen dafür, dass der Kanton Basel-Landschaft nicht nur eine Tätigkeit zu unterstützen und zu fördern sucht, sondern sie selbst erfüllt haben will. Er ist zur Hilfe an drogensüchtigen Personen gesetzlich verpflichtet (Art. 15a Abs. 2 des Betäubungsmittelgesetzes, SR 812.121, und § 9 des kantonalen Dekrets über die Betäubungsmittel vom 12. April 1973) und hat dem Nachbarkanton C._____. überdies vertraglich zugesichert, die Finanzierung und den Betrieb eines Gassenzimmers in der Stadt A._____ zu übernehmen. Der Kanton Basel-Landschaft beauftragte die Beschwerdeführerin mit der Führung des Gassenzimmers. Gemäss Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates vom 10. Januar 1995 wählte der Kanton Basel-Landschaft diese Beteiligungsform, um die Betroffenen besser erreichen zu können. Eine andere Möglichkeit hätte darin bestanden, spezialisierte Institutionen zu subventionieren, was jedoch vom Regierungsrat abgelehnt wurde. Aus der Sicht des Kantons handelt es sich somit um den Einkauf von Leistungen, damit er dem gesetzlichen Auftrag und der vertraglichen Verpflichtung gegenüber dem Nachbarkanton nachkommen und den drogensüchtigen Personen helfen kann.

Aus der Sicht der Beschwerdeführerin stellen sich die Dinge ähnlich dar. Die Beschwerdeführerin ist vertraglich zur Führung des Gassenzimmers und zur Bereitstellung der entsprechenden Leistungen verpflichtet. Sie kann aufgrund ihres Vertrages mit der Sanitätsdirektion nicht frei wählen, ob sie die Tätigkeit ausüben will oder nicht. Auch die Zahlungen des Kantons erfolgen nicht freiwillig oder aufgrund subventionsrechtlicher Verpflichtungen, sondern auf vertraglicher Basis. Ohne diese Zahlungen würde die Beschwerdeführerin den Betrieb einstellen (Ziff. 8 des Vertrages vom 16./17. Dezember 1993).

Das zeigt, dass zwischen den Beiträgen des Kantons und den Leistungen der Beschwerdeführerin eine innere, wirtschaftliche Verknüpfung besteht. Die Beiträge stellen im Sinne von Art. 26 MWSTV das Entgelt für die Leistungen der Beschwerdeführerin dar. Es kann sich folglich nicht um Subventionen handeln.
3.3 In Bezug auf das von der Beschwerdeführerin im Auftrag der Sanitätsdirektion übernommene Projekt "nachgehende Drogenarbeit" verhält es sich ähnlich. Die Tätigkeit für dieses Projekt unterscheidet sich von der Führung des Gassenzimmers in der Art der Hilfeleistung. Es geht darum, mit einem Sozialarbeiter drogenabhängige Personen, die nicht bereit oder imstande sind, ein therapeutisches entzugsorientiertes Angebot zu nutzen, auch ausserhalb des Gassenzimmers zu erreichen und zu betreuen. Dementsprechend unterscheiden sich die beiden Verträge vor allem in der Leistungsumschreibung (vgl. Anhang II zur Vereinbarung über das Projekt "nachgehende Drogenarbeit" zwischen der Beschwerdeführerin und der Sanitätsdirektion des Kantons Basel-Landschaft vom 21. Juni 1991). Gemäss Ziff. 6 dieser Vereinbarung haftet die Beschwerdeführerin für sachgemässe Leistungen bzw. Auftragserfüllung. Sie wird dafür vom Kanton pauschal entschädigt (daselbst Ziff. 5). Sollten der Beschwerdeführerin aus besonderen Gründen Mehrkosten entstehen, so verpflichtet sich der Kanton, auch diese Aufwendungen zu vergüten (ebenda Ziff. 6). Der Vertrag kann gemäss Ziff. 7 nach Ablauf einer festen Dauer unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von jeder Vertragspartei
gekündigt werden.

Daraus erhellt, dass auch im Rahmen des suchtprophylaktischen Projekts Gassenarbeit es sich um eine Aufgabe handelt, welche die Beschwerdeführerin auf vertraglicher Basis übernommen hat und für welche sie vom Kanton entschädigt wird. Die vom Kanton an dieses Projekt bezahlten Beiträge sind daher mehrwertsteuerrechtlich ebenfalls als Leistungsentgelt und nicht als Subventionen zu qualifizieren.
4.
Zu entscheiden bleibt die Frage, ob die Umsätze der Beschwerdeführerin aus der Führung des Gassenzimmers und aus Drogenarbeit nach Art. 14 MWSTV von der Steuer ausgenommen sind.
4.1 Gemäss Art. 14 Ziff. 7 MWSTV sind von der Steuer ausgenommen die von den Einrichtungen der Sozialfürsorge und Sozialhilfe sowie der sozialen Sicherheit erbrachten Leistungen mit Einschluss der Leistungen von gemeinnützigen Alters-, Wohn- und Pflegeheimen. Nur diese Steuerausnahme fällt hier in Betracht. Es handelt sich um eine unechte Steuerbefreiung, weil die Vorsteuer im Regelfall nicht abgezogen werden kann; das heisst, die Vorsteuer bleibt dem Umsatz verhaftet (vgl. Art. 13 MWSTV).

Art. 14 Ziff. 7 MWSTV definiert die Begriffe Sozialfürsorge und Sozialhilfe sowie soziale Sicherheit nicht näher. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat im Einspracheentscheid (Ziff. 3.1) zu Recht erwogen, dass die Anwendung von Art. 14 Ziff. 7 MWSTV strikt auf jene Leistungen beschränkt ist, die direkt und unmittelbar der Sozialfürsorge und Sozialhilfe sowie der sozialen Sicherheit dienen, und die Steuerausnahme nicht auf (Vor-)Leistungen ausgedehnt werden kann, die an Dritte erbracht werden. Solche Leistungen bleiben vielmehr als Vorumsätze steuerbar. Es handelt sich um eine restriktive Auslegung von Art. 14 Ziff. 7 MWSTV, die jedoch mit dem Sinn und Zweck der Mehrwertsteuer vereinbar ist. Auch das Bundesgericht hat stets erkannt, dass die in Art. 14 MWSTV enthaltenen Befreiungen eher restriktiv auszulegen seien, weil Steuerbefreiungen bei einer allgemeinen Verbrauchssteuer, wie die Mehrwertsteuer sie darstellt, systemwidrig sind und im Ergebnis zu Wettbewerbsverzerrungen und wegen des fehlenden Vorsteuerabzugsrechts zu Schattensteuerbelastungen führen können (statt vieler, vgl. BGE 124 II 193 E. 5e S. 202, 372 E. 6a S. 377). Das gilt auch für die Umsätze nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV. Nur Leistungen, die unmittelbar der
Sozialfürsorge und Sozialhilfe sowie der sozialen Sicherheit dienen und direkt den Empfängern von Sozialhilfe und Sozialfürsorge zugute kommen, sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung von der Steuer ausgenommen (ASA 69 344 E. 6d/aa in fine; Urteil 2A.405/2002 vom 30. September 2003, StR 59/2004 S. 231 E.

5.2).
4.2 Nach diesen Grundsätzen ist auch vorliegend zu beurteilen, ob die von der Beschwerdeführerin im Auftrag der Sanitätsdirektion des Kantons Basel-Landschaft erbrachten Leistungen von der Steuer ausgenommen sind.
4.2.1 Nicht in Frage stehen hier die Leistungen, welche die Beschwerdeführerin gemäss Vertrag mit der Sanitätsdirektion gegen ein geringes Entgelt gegenüber den drogenabhängigen Personen erbringen dürfte (und allenfalls erbringt), wie namentlich die Abgabe einfacher Speisen und Getränke. Solche Leistungen wären als Sozialhilfe nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV von der Steuer klarerweise ausgenommen. Sie sind nicht Gegenstand der angefochtenen Verfügungen.
4.2.2 Zu beurteilen sind nur die Leistungen der Beschwerdeführerin, für welche sie vom Kanton entschädigt wird.

Die Beschwerdeführerin erbringt einerseits ein Leistungspaket, das u.a. im Führen des laufenden Betriebes sowie in der Überwachung und Durchführung administrativer Aufgaben und Pflichten besteht. Dazu gehört auch, dass die Beschwerdeführerin die Buchführung besorgt, Sponsoren anwirbt und Öffentlichkeitsarbeit sowie Ausbildung betreibt. Diese Leistungen können nicht der Sozialhilfe und Sozialfürsorge zugeordnet werden, da sie sich nicht direkt und unmittelbar (vgl. vorn E. 4.1) an die drogenabhängigen Personen richten. Auf diese Leistungen findet Art. 14 Ziff. 7 MWSTV von vornherein keine Anwendung. Das entspricht auch der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung, wie sie nunmehr in der Branchenbroschüre Nr. 21, Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen, vom September 2000 (Ziff. 2.1.2) zum Ausdruck kommt.
4.2.3 Andererseits erbringt die Beschwerdeführerin im Auftrag des Kantons auch Leistungen direkt gegenüber den drogensüchtigen und obdachlosen Personen. Diese Leistungen bestehen darin, dass die Beschwerdeführerin diese Personen betreut, ihnen einfache Mahlzeiten und Getränke kostenlos abgibt, sie medizinisch berät und allenfalls behandelt. Dazu gehört auch die Abgabe sauberer Spritzen. Solche Leistungen fallen - im Rahmen der Suchtprävention und bei der Betreuung drogenabhängiger oder obdachloser Personen - grundsätzlich unter den Begriff der Sozialhilfe und Sozialfürsorge nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV. Fraglich und zu prüfen ist im Folgenden, ob die Anwendung dieser Vorschrift deshalb ausgeschlossen ist, weil die Beschwerdeführerin diese Leistungen im Auftrag des Kantons bzw. der Sanitätsdirektion erbringt.
4.3 Die Vorinstanz hat - wie bereits die Eidgenössische Steuerverwaltung - die Anwendung von Art. 14 Ziff. 7 MWSTV abgelehnt, auch wenn diese Leistungen (E. 4.2.3 hiervor) als Sozialhilfe zu qualifizieren sind. Sie begründete das damit, dass ein Leistungsaustauschverhältnis nur zwischen der Beschwerdeführerin und dem Kanton vorliege. Der Kanton sei gesetzlich verpflichtet, die nötigen Massnahmen gegen den Betäubungsmittelmissbrauch und zur Betreuung drogensüchtiger Personen zu ergreifen. Er habe diese Aufgabe der Beschwerdeführerin übertragen. Das Leistungsaustauschverhältnis sei somit darin zu sehen, dass die Beschwerdeführerin eine dem Gemeinwesen obliegende Tätigkeit übernehme und ausführe. Ein zweites Leistungsaustauschverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den drogensüchtigen Personen bestehe nicht. Die von der Beschwerdeführerin direkt gegenüber den drogenabhängigen Personen erbrachten Leistungen seien daher gemäss Art. 14 Ziff. 7 MWSTV von der Mehrwertsteuer nicht ausgenommen (angefochtener Entscheid S. 8 f. E. 4b und c).
4.4 Dieser Auffassung ist beizupflichten. Ein Leistungsaustauschverhältnis besteht zwischen der Beschwerdeführerin und dem Kanton. Dieser ist gesetzlich verpflichtet, die nötigen Massnahmen gegen den Betäubungsmittelmissbrauch und zur Betreuung drogensüchtiger Personen zu ergreifen (vgl. vorn E. 3.3). Er hat sich zudem gegenüber dem Kanton C._____. vertraglich verpflichtet, in der Stadt A._____ Drogenarbeit auszuführen. Er beauftragte mit dieser Aufgabe die Beschwerdeführerin. Ein Leistungsaustauschverhältnis besteht daher zwischen dem Kanton Basel-Landschaft (Sanitätsdirektion) und der Beschwerdeführerin.

Zwischen der Beschwerdeführerin und den drogenabhängigen Personen besteht hingegen kein Leistungsaustauschverhältnis in Bezug auf die gratis abgegebenen Leistungen. Diese Personen sind gegenüber der Beschwerdeführerin aufgrund der Vereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und der Sanitätsdirektion nicht forderungsberechtigt, sondern zur Entgegennahme der Leistungen nur ermächtigt. Da ein Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und den drogenabhängigen Personen nicht besteht, können die Zahlungen des Kantons bzw. der Sanitätsdirektion auch nicht als Entgelt eines Dritten im Sinne von Art. 26 Abs. 2 MWSTV betrachtet werden.

Aus diesen Gründen ist der Kanton als Leistungsempfänger zu betrachten. Art. 14 Ziff. 7 MWSTV ist auf

diesen Fall nicht anwendbar. Das hat die Vorinstanz zu Recht festgestellt. Die Leistungen der Beschwerdeführerin können daher nicht als Leistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 7 MWSTV von der Steuer ausgenommen werden.

5.

Das führt zur Abweisung der Beschwerde. Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG). Diese hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 1. September 2005

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: