Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1979/2007
{T 0/2}

Urteil vom 2. November 2007

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ ist ein privatrechtlich organisierter, nicht gewinnstrebiger Verein gemäss Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210), in dem sich die Berufsbildungsämter der deutschsprachigen Schweiz und des Fürstentums Liechtenstein zusammengeschlossen haben; der Sitz befindet sich in .... Sie ist das Organ der deutschschweizerischen Kantone zur Zusammenarbeit im Vollzug der Berufsbildung. Die X._____ unterstützt die Kantone bei der Erfüllung der ihnen vom Bund übertragenen Aufgaben gemäss Art. 65 Abs. 1 des (damaligen) Bundesgesetzes vom 19. April 1978 über die Berufsbildung (BBG, AS 1979 1687), der die Kantone zur Zusammenarbeit unter sich verpflichtete. Der Vereinszweck soll insbesondere erreicht werden durch Empfehlungen zum koordinierten Vollzug der eidgenössischen und kantonalen Gesetzgebung, Information und Dokumentation, Koordination der Lehrabschlussprüfungen, Zusammenarbeit über die Sprachgrenzen, Förderung der beruflichen Aus- und Weiterbildung, Impulse zur Entwicklung des Berufsbildungswesens, gegenseitige Orientierung über Bedürfnisse und Projekte der Kantone, Weiterbildung der Amtsmitarbeiter, Unterstützung der Berufsbildungsforschung und Führung eines Verlags (Art. 2 Abs. 3 der Vereinsstatuten). Die X._____ ist seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
Die ESTV führte im Januar und März 2001 eine Kontrolle bei der X._____ durch und prüfte die Abrechnungsperioden vom 1. Quartal 1996 bis zum 4. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2000). Die ESTV stellte fest, dass die X._____ ihre Umsätze im Bereich des Erarbeitens und Bereitstellens von Prüfungsaufgaben als von der Mehrwertsteuer ausgenommen beurteilt hatte. Die ESTV forderte aufgrund ihrer gegenteiligen Rechtsauffassung mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 12. April 2001 für die geprüften Steuerperioden einen Mehrwertsteuerbetrag von Fr. ... zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 30. April 1999 (mittlerer Verfall) nach. Die X._____ anerkannte mit Schreiben vom 11. Mai 2001 einen Teilbetrag, bestritt jedoch die

Nachbelastung im Umfang von Fr. ... gemäss der Ziffer 2.1.1 der EA für die Steuerdifferenzen in Bezug auf die Entgelte der Kantone für das Erarbeiten von Prüfungen und für die Wahrnehmung von Verbandsaufgaben im Rahmen der Koordination von Lehrabschlussprüfungen.

C.
Am 26. Februar 2002 erliess die ESTV einen formellen Entscheid, gegen den die X._____ am 4. April 2002 Einsprache erhob. Sie begründete ihre Einsprache in Bezug auf Ziffer 2.1.1 der EA Nr. ... im Wesentlichen damit, es handle sich bei den Zahlungen der Kantone um von der Mehrwertsteuer ausgenommene Mitgliederbeiträge, die X._____ erbringe eine hoheitliche Tätigkeit und die streitigen Einnahmen seien unter dem Titel der Leistungen von Zweckverbänden an Gemeinwesen befreit.

D.
Die ESTV erkannte im Einspracheentscheid vom 14. Februar 2007 wie folgt:

1. Der Entscheid vom 26.02.2002 ist im Umfang von Fr. ... zuzüglich Verzugszins zu 5% seit 30.04.1999 in Rechtskraft erwachsen. Die Zahlung vom 28.05.2001 wird an diese Steuerschuld angerechnet.
2. Im Übrigen wird die Einsprache der X._____ vom 04.04.2002 abgewiesen.
3. Die Einsprecherin schuldet der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000 (Zeit vom 01.01.1996 bis 31.12.2000) zusätzlich zum Betrag gemäss Ziffer 1 und hat zu bezahlen:
Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5% seit 30.04.1999.
4. Für das vorliegende Einspracheverfahren werden keine Kosten erhoben.
5. Es wird keine Parteientschädigung ausgesprochen.

Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, es seien im Bildungswesen lediglich die Umsätze im Bereich des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Das Erarbeiten von Prüfungsaufgaben gehöre nicht dazu. Die X._____ handle nicht in Ausübung hoheitlicher Gewalt und bei den entsprechenden Zahlungen der Kantone handle es sich nicht um

Mitgliederbeiträge, die von der Mehrwertsteuer ausgenommen wären, sondern um dieser Steuer unterliegendes Entgelt für eine den Vereinsmitliedern erbrachte Dienstleistung. Schliesslich könne auch nicht von einem Zweckverband im Sinn eines öffentlich-rechtlichen Zusammenschlusses mehrerer Gemeinwesen ausgegangen werden, hätten sich doch die Kantone in einem privatrechtlichen Verein organisiert.

E.
Mit Eingabe vom 19. März 2007 erhob die X._____ (Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 14. Februar 2007 und beantragte dessen kostenpflichtige Aufhebung. Sie hielt an ihren schon im Einspracheverfahren vorgebrachten Argumenten fest: Bei den Zahlungen der Kantone handle es sich um echte, durch die Statuten der X._____ festgelegte, Mitgliederbeiträge. Die Koordination der Lehrabschlussprüfungen entspreche nicht nur dem Vereinszweck, sondern sei eine der zentralen Aufgaben des Vereins. Die Kantonsbeiträge würden nicht nur für die Ausarbeitung der Prüfungen bezahlt, sondern für den gesamten Betrieb der Koordinierung von Lehrabschlussprüfungen. Die Beschwerdeführerin erbringe die Koordinationsarbeit und das Bereitstellen der Prüfungsaufgaben an sämtliche Mitglieder gleichzeitig. Das Entgelt für die Koordinierung der Lehrabschlussprüfungen sei ausserdem im Sinn der unechten Steuerbefreiung von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Schliesslich sei sie als Zweckverband von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen, da die Kantone durch die Beschwerdeführerin ausschliesslich untereinander Leistungen erbrächten.

F.
Die ESTV schloss in der Vernehmlassung vom 11. Juni 2007 auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und führte in der Begründung insbesondere aus, die in Rede stehenden Beiträge seien nicht statutarisch festgesetzt, die Kantone hätten der Beschwerdeführerin einen Betrag pro Lehrabschlussabsolvent zu bezahlen. Für die Inanspruchnahme von Leistungen bei der Koordination von Lehrabschlussprüfungen sei durch die Kantone ein spezieller Beitrag zu entrichten, die individuelle Ausgestaltung des Beitrags hänge vom Grad der tatsächlichen Inanspruchnahme der Leistung ab. Bei den von den Kantonen zu leistenden Beiträgen handle es sich um ein Entgelt für eine über den Verbandszweck hinausgehende Sonderleistung, die

der Mehrwertsteuer unterliege. Das Erarbeiten und Bereitstellen von Prüfungsaufgaben könne nicht als hoheitliches Handeln qualifiziert werden.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird soweit entscheidwesentlich im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Die Beschwerdeführerin ist durch den Einspracheentscheid der ESTV vom 14. Februar 2007 beschwert (Art. 48 VwVG), hat diesen mit Eingabe vom 19. März 2007 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG) und den Kostenvorschuss von Fr. ... fristgerecht geleistet. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER, in: ANDRÉ MOSER/PETER UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich Basel Genf 2006, Rz. 1632 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und ist dabei nicht ausschliesslich an die Parteibegehren gebunden. Die Beschwerdeinstanz hat das Recht von Amtes wegen anzuwenden; sie ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der

Parteien nicht gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 39 Rz. 112).

2.

2.1 Das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten, woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Mehrwertsteuerforderung betrifft Sachverhalte, welche in den Jahren 1996 bis 2000 verwirklicht worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

2.2 Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV). Mehrwertsteuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbstständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV). Gemeinwesen, ihre Dienststellen sowie Zweckverbände von Gemeinwesen sind von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen, soweit sie ausschliesslich Leistungen untereinander erbringen (Art. 17 Abs. 4 MWSTV).

Bei der Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht eines Gemeinwesens bzw. dessen autonomer Dienststelle oder eines Zweckverbands von Gemeinwesen gemäss Satz 2 von Art. 17 Abs. 4 MWSTV ist gemäss Verwaltungspraxis zu beachten, dass ungeachtet der Umsatzhöhe keine subjektive Steuerpflicht besteht, soweit ausschliesslich für das eigene oder ein anderes Gemeinwesen Leistungen erbracht werden. Ist das Gemeinwesen bzw. die Dienststelle oder der Zweckverband von Gemeinwesen noch für übrige Dritte tätig, so ist die subjektive

Steuerpflicht nur dann gegeben, wenn die beiden nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

a) der steuerbare Umsatz (Umsatz aus sämtlichen Leistungen an andere Dienststellen innerhalb des gleichen Gemeinwesens, Umsatz aus Leistungen an andere Gemeinwesen und Umsatz aus Leistungen an übrige Dritte) überschreitet die massgebenden Umsatzgrenzen (Art. 17 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV);
b) die Umsätze aus steuerbare Leistungen an übrige Dritte übersteigen Fr. 25'000.-- im Jahr.

Zu versteuern sind (nur) die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Dritte sowie die Umsätze aus gleichartigen Leistungen, die an andere Dienststellen des eigenen Gemeinwesens oder an andere Gemeinwesen erbracht werden. Der Begriff der Gleichartigkeit wird dabei weit gefasst (Branchenbroschüre Gemeinwesen, herausgegeben von der ESTV, Dezember 1994, Ziff. 4 [Branchenbroschüre Nr. 16]). Das Bundesgericht bestätigte implizit mit dem Urteil 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 7 die Rechtmässigkeit dieser Verwaltungspraxis (vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1432/2006 vom 12. Juli 2007 E. 2.2, A-1347/2006 vom 20. April 2007 E. 2.2, A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 2.4).

2.3 Nicht mehrwertsteuerpflichtig sind Bund, Kantone und Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und mit öffentlichrechtlichen Aufgaben betraute Personen und Organisationen (unter Vorbehalt des nicht abschliessenden Anhangs zur MWSTV) für Leistungen, welche sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen (Art. 17 Abs. 4 Satz 1 MWSTV); dies gilt auch dann, wenn sie für solche Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten. Hoheitlichkeit ist zurückhaltend anzunehmen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.564/1998 vom 3. August 2000 E. 4a [Urteil I]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1432/2006 vom 12. Juli 2007 E. 2.3; Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 15. Mai 2002 [SRK 2001-147] E. 3d, vom 13. Juli 2001 [SRK 2000-100 bis 103] jeweils E. 3a und b, mit Hinweisen); die öffentlichrechtlichen Aufgaben müssen jedenfalls auch in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.233/1997 vom 25. August 2000 E. 4d; Urteil des Bundesgerichts vom 3. August 2000, a.a.O. E. 4a). Als wichtiges Kriterium für die Ausnahme von der Mehrwertsteuerpflicht verlangen Lehre und Rechtsprechung, dass die

in Frage stehende Tätigkeit des Gemeinwesens nicht mit der Tätigkeit von privaten Anbietern konkurriere, mithin nicht marktfähig ist. Hoheitlichkeit im Sinn von Art. 17 Abs. 4 MWSTV schliesst das Bundesgericht ausdrücklich aus, wenn es um Leistungen gewerblicher oder beruflicher Art (Art. 17 Abs. 1 MWSTV) geht, die kein besonderes Gewaltverhältnis zwischen dem Erbringer und dem Empfänger begründen (Urteile des Bundesgerichts 2A.527/1998 vom 3. August 2000 E. 5a/bb [Urteil II], 2A.92/1999 vom 18. Januar 2000 E. 6b). Der Be griff Leistungen in Ausübung hoheitlicher Gewalt ist folglich auf jeden Fall enger als jener der öffentlichrechtlichen Aufgaben (Urteil des Bundesgerichts 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 2) zu fassen, woraus deutlich wird, dass nicht jede öffentlichrechtliche Aufgabe automatisch in hoheitlicher Gewalt ausgeübt wird. Aus der Mehrwertsteuerverordnung selbst ist in diesem Zusammenhang direkt zu schliessen, dass aus der Tatsache, wonach die mit öffentlichrechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen für ihre Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten, nicht abgeleitet werden könne, diese Leistungen würden zwangsläufig in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht (Art. 17 Abs. 4 Satz 1 MWSTV e contrario). Die ESTV verlangt für die Annahme hoheitlichen Handelns, dass die betreffende Person oder Organisation Verfügungsgewalt im Sinn von Art. 5 VwVG besitze, was bedeutet, dass eine oder mehrere Personen verbindlich und erzwingbar zu einem Handeln, Unterlassen oder Dulden verpflichtet werden können (Branchenbroschüre Nr. 16, Ziff. 2; zum Ganzen Entscheide der SRK vom 27. Oktober 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.39 E. 3d/aa und vom 23. März 2005, veröffentlicht in VPB 69.108 E. 3). In Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen sind zusammenfassend solche, welche nicht marktfähig sind, nicht durch Dritte angeboten werden können und die von einer öffentlichen Einrichtung oder von einer mit öffentlichrechtlichen Aufgaben betraute Person erbracht werden, welche öffentliches Recht anwendet und den Bürgern gegenüber über Zwangsmittel verfügt (BGE 125 II 480 E. 8).

2.4 Ein Zweckverband ist ein Zusammenschluss mehrerer Gemeinden, der die Erfüllung nur eines ganz bestimmten Gemeindezwecks verfolgt (z.B. Friedhöfe, Abwasserentsorgung, Kehrichtentsorgung; vgl. Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 72; Hans Rudolf Schwarzenbach-Hanhart, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, Bern 1997, S. 257; Thomas Fleiner-Gerster, Grundzüge des allgemeinen und schweizerischen Verwaltungsrechts, 2. Aufl., Zürich 1980,

47/64; YVO HANGARTNER, Grundzüge des schweizerischen Staatsrechts, Bd. I, Zürich 1980, S. 155). Ein Zweckverband kann privatrechtlich organisiert sein (vgl. betreffend ein Spital BGE 107 II 47 E. 1a; BLAISE KNAPP, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Bd. II, Basel und Frankfurt am Mai 1993, Rz. 2577 mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung). HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (a.a.O., Rz. 1445, 1447, 1462) gehen davon aus, es handle sich bei Gemeindeverbänden um öffentlichrechtliche Zusammenschlüsse, anerkennen aber auch, dass Unternehmen in Privatrechtsform öffentliche Aufgaben erfüllen können (a.a.O., Rz. 1483; vgl. auch GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 17 zu Art. 23). Der Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (Kommentar EFD, S. 22) nimmt die Zweckverbände ungeachtet ihrer Rechtsform von der Mehrwertsteuerpflicht aus (soweit die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind). Zu kurz würde greifen, einen Zweckverband nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV lediglich auf der Stufe der Gemeinden anzusiedeln und ihn auf derjenigen der Kantone auszuschliessen. Die Kantone kennen zahlreiche Arten der freiwilligen Zusammenarbeit in öffentlich- und privatrechtlicher Form (ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 6. Aufl., Zürich Basel Genf 2005, Rz. 1248 f.; PIERRE TSCHANNEN, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bern 2004, § 23 Rz. 6; DENISE BUSER, Kantonales Staatsrecht, Basel Genf München 2004, § 194 ff.). Sie können gemeinsame Organisationen und Einrichtungen schaffen (Art. 48 Abs. 1 der Schweizerischen Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Weder die Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, herausgegeben von der ESTV (Wegleitung 1997), noch die Branchenbroschüre Nr. 16 sprechen sich über die Rechtsform (ob privat- oder öffentlichrechtlich organisiert) oder die föderative Stufe des Zweckverbands aus. Es besteht deshalb trotz der restriktiven Auslegung der Steuerbefreiungsvorschriften für Gemeinwesen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1347/2006 vom 20. April 2007 E. 3.2.3) kein Anlass, Zweckverbände von Gemeinwesen nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV auf solche der kommunalen Ebene mit öffentlichrechtlicher Organisationsform zu beschränken.

2.5 Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung mit Einschluss von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen

wissenschaftlicher oder bildender Art sind nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen (unecht befreit). Nach der Praxis der ESTV sind die Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen sowie Umsätze im Bereich des Unterrichts und der Aus- und Fortbildung jeglicher Art und jeder Stufe umfassend von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Wegleitung 1997 Rz. 607 f.). Nichtsdestotrotz gilt eine Leistung nicht bereits dann als von der Mehrwertsteuer ausgenommen, wenn sie einen irgendwie gearteten Bezug zur Bildung aufweist, sondern wenn die Vermittlung von Wissen oder besonderen Kenntnissen im Vordergrund steht (vgl. Branchenbroschüre der ESTV für Bildung und Forschung vom August 1999 [Branchenbroschüre Nr. 18], S. 15 ff., insbesondere Ziff. 3.3; Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000, E. 3c mit Hinweis, veröffentlicht in Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 57 ff.; Entscheide der SRK vom 9. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 65.82 E. 3b/aa, vom 30. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.9 E. 3 a/bb und vom 24. August 2004, a.a.O., E. 2c).

Insofern legt die ESTV die in Art. 14 Ziff. 9 MWSTV festgehaltenen Ausnahmen eng aus, als sie nur diejenigen Tätigkeiten als von der Mehrwertsteuer ausgenommen betrachtet, mit denen einzig Wissen oder Kenntnisse an den Endverbraucher (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 4.2 und BGE 123 II 295 E. 5a), die Auszubildenden, vermittelt werden, während darüber hinausgehende, andere Leistungen in diesem Zusammenhang beispielsweise als steuerbare Beratungsleistungen angesehen werden (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000, a.a.O. E. 3c in fine). Dieses Vorgehen der ESTV ist, insbesondere unter dem Aspekt der restriktiven Auslegung von Steuerbefreiungsvorschriften, angesichts der allgemeinen und umfassenden Besteuerung des Konsums von Lieferungen und Dienstleistungen nicht zu beanstanden (BGE 124 II 202 E. 5e; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1588/2006 vom 19. April 2007 E. 3.4; Entscheide der SRK vom 30. August 2004, a.a.O. E. 3 a/bb und vom 29. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.11 E. 2b/aa; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 91).

Eine Änderung dazu wurde über das ordentliche Gesetzgebungsverfahren im Rahmen des Mehrwertsteuergesetzes beschlossen (vgl. dazu den Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Na-

tionalrats vom 26. März 2001 [BBl 2001 3171], die Stellungnahme des Bundesrats vom 5. Juni 2001 [BBl 2001 5982] und Art. 18 Ziff. 11 des MWSTG in der Fassung vom 1. Juli 2002 [AS 2002 1480, 1481]). Es kann in casu offen bleiben, ob die vorliegend in Frage stehenden Tätigkeiten der Beschwerdeführerin unter dem neuen Recht von der Mehrwertsteuer ausgenommen wären. Im Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung ist schon aus Gründen der rechtsgleichen Anwendung des Gesetzes an der bisherigen Rechtsprechung festzuhalten und die unechte Steuerbefreiung nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV auf Dienstleistungen an den Endverbraucher zu beschränken.

2.6 Ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 13 MWSTV) sind von der Mehrwertsteuer die Umsätze unecht befreit, die nicht gewinnstrebige Einrichtungen mit unter anderem politischer, gewerkschaftlicher oder wirtschaftlicher Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen (Art. 14 Ziff. 11 MWSTV; vgl. statt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 4.3).

2.6.1 Mitgliedervereinigungen erhalten von ihren Mitgliedern Beiträge, um die allgemeinen statutarischen Aufgaben erfüllen zu können. Neben diesen Grundaufgaben erbringen sie allenfalls gegenüber einzelnen Mitgliedern oder auch Nichtmitgliedern individuelle Leistungen und erhalten dafür eine besondere Vergütung. Wie für alle mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen setzt die Steuerbarkeit der Leistungen von Personenvereinigungen an ihre Mitglieder einen Leistungsaustausch, das heisst Entgeltlichkeit, voraus. Soweit die Vereinigung tätig ist, um statutengemäss Gemeinschaftszwecke für sämtliche Mitglieder zu erfüllen, leistet sie nicht an ein einzelnes Mitglied. Sie verwirklicht damit ihren Zweck. Das Mitglied will durch seinen Beitrag den Zweck der Vereinigung fördern, zu dessen Erreichung sich die Mitglieder zusammengeschlossen haben. In diesem Fall handelt es sich um so genannte echte Mitgliederbeiträge, für die ein Leistungsaustausch zwischen Vereinigung und Mitglied nicht besteht. Mangels Entgeltlichkeit (Art. 4 MWSTV) werden sie daher nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst. Demgegenüber ist ein Leistungsaustausch zwischen der Vereinigung und den Mitgliedern anzunehmen, sobald sie an das Mitglied eine besondere Leistung erbringt. In diesem Fall handelt es sich um einen so genannten unechten Mitgliederbeitrag, der in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fällt. Nicht ausschlaggebend ist, ob die Tätigkeit allenfalls auch dem Vereinszweck dient. In-

dizien für einen Leistungsaustausch liegen in der individuellen Ausgestaltung des Beitrags je nach dem Grad der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme der Leistung (Entscheide der SRK vom 10. Juni 2003 [SRK 2002-133] E. 2d, vom 27. Februar 2002, veröffentlicht in Steuer Revue [StR] 10/2002 S. 675 ff. E. 2d, vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 3e, mit weiteren Hinweisen und vom 24. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.10 E. 2b/aa). Gleiche Beiträge aller Mitglieder für gleichzeitig allen Mitgliedern erbrachte Leistungen sprechen indessen eher für das Vorhandensein echter Mitgliederbeiträge (ausführlich: Entscheid der SRK vom 24. April 1997, veröffentlicht in MWST-Journal 3/97, S. 133 ff. E. 5a; RIEDO, a.a.O., S. 239 ff.). Offensichtlich haben Verfassungs- und Verordnungsgeber übersehen, dass die echten Mitgliederbeiträge mangels Leistungsaustausch nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden und deshalb eigentlich gar nicht unter Art. 14 Ziff. 11 MWSTV fallen können (vgl. Entscheide der SRK vom 6. April 2000, a.a.O., E. 3e, vom 24. August 2004, a.a.O., E. 2b/aa). Bereits die Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV) sahen aber ausdrücklich vor, dass die Beantwortung der Frage, ob Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV vorliegen, davon abhängt, dass sie gegen statutarisch festgesetzte Beiträge erbracht werden (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 10 und Bst. d BV bzw. Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 10 und Bst. d ÜB-aBV). Der Richter ist daran gebunden (Urteile des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in StR 1/2001 S. 55 ff. E. 10, vom 3. November 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 402 ff. E. 6b; vgl. Entscheide der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in VPB 63.93 E. 4a und vom 24. August 2004, a.a.O., E.2b/aa). Falls die fraglichen Tätigkeiten durch statutarisch festgesetzte Beiträge abgegolten werden, braucht folglich nicht abschliessend beurteilt zu werden, ob diese echte oder unechte Mitgliederbeiträge darstellen entweder bilden sie Leistungen im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV und sind deshalb unecht befreit oder sie liegen ausserhalb des Geltungsbereichs der MWSTV (Entscheide der SRK vom 27. Februar 2002 [SRK 2001-055] E. 2e, vom 6. April 2000, a.a.O., E. 4b, mit weiteren Hinweisen, und vom 24. August 2004, a.a.O., E. 2b/aa).

2.6.2 Als statutarisch festgesetzt im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV gilt ein Beitrag, wenn er in den Statuten vorgesehen ist und nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab festgelegt wird (vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 496). Das Bundesgericht hat in einem Entscheid ausgeführt,

die Ausnahme von der Mehrwertsteuerpflicht nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bleibe auf eigentliche Mitgliederbeiträge beschränkt, die zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks im Interesse aller Mitglieder entrichtet würden. Sonderleistungen gegenüber einzelnen Mitgliedern oder gegenüber Nichtmitgliedern wie auch Leistungen, die sich nicht klar aus dem Gemeinschaftszweck oder aus den durch den Gemeinschaftszweck vorgegebenen Aufgaben ergeben, würden der Mehrwertsteuer unterliegen. Das Bundesgericht hat für die im konkreten Entscheid in Frage stehenden und in den Statuten vorgeschriebenen Propagandabeiträge festgestellt, dass es sich nicht um eigentliche Mitgliederbeiträge zur Abgeltung von Leistungen handle, die ausschliesslich im Gemeinschaftsinteresse gegenüber allen Mitgliedern erbracht würden. Vielmehr stünden die Propagandabeiträge in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit erbrachten Werbeleistungen. Art. 14 Ziff. 11 MWSTV sei folglich nicht anwendbar und die Propagandabeiträge unterstünden der Mehrwertsteuer (BGE vom 25. August 2000, a.a.O., E. 10 mit Hinweisen; vgl. auch die Übernahme von Defizitbeiträgen im Entscheid der SRK vom 24. August 2004, a.a.O., E. 4b).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall macht die Beschwerdeführerin geltend, die Umsätze aus der Koordinierung der Lehrabschlussprüfungen seien nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Es sei eine unzutreffende, systemwidrige und mehrfach widerlegte Behauptung der ESTV, dass die unechte Steuerbefreiung nur auf der letzten Stufe vor dem Endverbraucher eintreten könne. Die Beschwerdeführerin ist darauf hinzuweisen, dass sowohl das Bundesgericht als auch die SRK und ihr folgend das Bundesverwaltungsgericht in ständiger Rechtsprechung die enge Auslegung der ESTV geschützt haben (vgl. oben E. 2.5). Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin ihre Dienstleistungen im Bereich der Koordinierung von Lehrabschlussprüfungen den Trägerkantonen und dem Fürstentum Liechtenstein erbringt und allenfalls noch andere Verbände unterstützt, die ebenfalls im Bereich der Lehrabschlussprüfungen tätig sind. Sie entwickelt Prüfungsunterlagen, macht Empfehlungen zum Vollzug, bereitet die Prüfungsarbeiten vor und dokumentiert und begutachtet ABU-Prüfungen; dafür erhält sie von den Kantonen ein Entgelt oder erhält Mitgliederbeiträge. Sie erbringt hingegen keine Dienstleistungen im Sinn des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen

Umschulung an Endverbraucher bzw. die Kandidatinnen und Kandidaten der Lehrabschlussprüfungen. Ihre Dienstleistungen im Bereich der Koordinierung von Lehrabschlussprüfungen sind deshalb nicht nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen.

3.2 Die Beschwerdeführerin verfügt in der Erfüllung ihres Zwecks im Rahmen des Vollzugs des Berufsbildungsgesetzes über keine Zwangsmittel gegenüber den Kantonen oder anderen Dritten. Sie besitzt keine Verfügungsgewalt im Sinn von Art. 5 VwVG, was bedeutet, dass keine Personen verbindlich und erzwingbar zu einem Handeln, Unterlassen oder Dulden verpflichtet werden können (zum Ganzen RIEDO, a.a.O., S. 184 ff.). Ohnehin sind ihre Leistungen marktfähig, denn es besteht für Dritte grundsätzlich die Möglichkeit, solche Leistungen ebenfalls zu erbringen (vgl. oben E. 2.3). Art. 17 Abs. 4 Satz 1 MWSTV ist deshalb auf die Leistungen der Beschwerdeführerin an die Kantone nicht anwendbar, weshalb das entsprechende Entgelt grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegt, soweit es nicht auf Grund anderer Bestimmungen aus dem Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung fällt oder von der Mehrwertsteuer befreit oder unecht ausgenommen ist. Die Beschwerdeführerin handelt deshalb nicht hoheitlich im Rahmen eines Gewaltverhältnisses im Sinn von Art. 17 Abs. 4 Satz 1 MWSTV (vgl. zum Mehrwertsteuergesetz auch SCHAFROTH/ROMANG, mwst.com, a.a.O., Rz. 26 zu Art. 23; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern Stuttgart Wien 2003, Rz. 1075 ff.).

3.3 Die ESTV argumentiert, die Beschwerdeführerin bilde als privatrechtlicher Verein keinen Zweckverband im Sinn des Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV und sei deshalb im Sinn dieser Bestimmung nicht von der Steuerpflicht ausgenommen. Die deutschschweizerischen Kantone haben mit dem Fürstentum Liechtenstein für den Vollzug des Berufsbildungsgesetzes (BBG) bezüglich ihrer Zusammenarbeit untereinander sowie mit den an der Berufsbildung beteiligten Behörden, Verbänden und anderen Institutionen einen privatrechtlichen Verein (Beschwerdeführerin) gegründet, der ebenfalls im Bereich des Vollzugs des Berufsbildungsgesetzes einen eng umschriebenen Aufgabenkreis besitzt (vgl. Art. 2 der Statuten). Im Verein sind keine Privatpersonen als Mitglieder beteiligt. Die Beschwerdeführerin koordiniert den Vollzug der Berufsbildung und unterstützt die Kantone bei der Erfüllung der ihnen vom Bund übertragenen öffentlichrechtlichen Auf-

gaben. Alle Merkmale eines Zweckverbands im Sinn von Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV sind damit erfüllt, selbst wenn es sich um einen privatrechtlich organisierten Verein zwischen deutschschweizerischen Kantonen und dem Fürstentum Liechtenstein und nicht um einen solchen öffentlichrechtlicher Natur auf kommunaler Ebene handelt (vgl. oben E. 2.4). Die Beschwerdeführerin ist deshalb für das Entgelt, das sie für ihre Leistungen unter dem Vollzug des BBG erzielt, subjektiv nicht mehrwertsteuerpflichtig, soweit sie diese Leistungen ausschliesslich den Kantonen und dem Fürstentum Liechtenstein, und nicht gleichartige Leistungen an Dritte, erbringt. Soweit diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind, ist sie mehrwertsteuerpflichtig (Broschüre Nr. 16, Ziff. 4; vgl. oben E. 2.2). Die Rückweisung an die ESTV ist gerechtfertigt, weil das Bundesverwaltungsgericht diese Frage nicht ohne umfassende Beweiserhebung entscheiden könnte (MOSER, a.a.O. Rz. 3.86 ff.). Die Beschwerde ist deshalb insoweit gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid vom 14. Februar 2007aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an die ESTV zurückzuweisen, damit geprüft wird, inwieweit die Beschwerdeführerin im Sinn der Erwägungen für ihre Leistungen an die Kantone und das Fürstentum Liechtenstein von der Steuerpflicht ausgenommen ist.

3.4 Die ESTV begründet die Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin ferner damit, dass deren Tätigkeit im Bereich der Koordinierung von Lehrabschlussprüfungen im Wesentlichen darin bestehe, Prüfungsaufgaben zu erarbeiten. Das Entgelt der Kantone und des Fürstentums Liechtenstein für diese Leistung unterliege der Mehrwertsteuer. Die Beschwerdeführerin entgegnet, die Beiträge der Kantone würden nicht nur die Ausarbeitung der Prüfungen, sondern den gesamten Betrieb der Koordinierung von Lehrabschlussprüfungen decken und seien deshalb als Mitgliederbeiträge nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV von der Steuer ausgenommen bzw. fallen weil das Entgelt fehle nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung (E. 2.6.1).

Die Beschwerdeführerin entwickelt als Koordinationsstelle im Rahmen des Vollzugs des BBG Lehrabschlussprüfungen und Prüfungsbestimmungen, erarbeitet Empfehlungen zum Vollzug. Sie entwickelt Prüfungsaufgaben und stellt diese den Kantonen bereit bzw. dokumentiert und begutachtet ABU-Prüfungen. Die Beschwerdeführerin unterstützt Kantone und Verbände, evaluiert für diese Prüfungsformen, erarbeitet Wegleitungen, Hilfsmittel, Empfehlungen, Merkblätter und Prüfungs-

serien. Sie will sich in einem dynamischen Wandel neu positionieren, mit anderen Weiterbildungsinstituten zusammenarbeiten und aktive Unterstützung bieten (vgl. Jahresbericht 2000/2001). Die Kantone und das Fürstentum Liechtenstein leisteten als Mitglieder der Beschwerdeführerin im Jahr 2000 Kantonsbeiträge von Fr363'000.10, und die Beschwerdeführerin erhielt ausserdem ein Entgelt von Fr. 117'694.-- für die Erfüllung von Verbandsaufgaben. Annähernd gleich hohe Erträge hatte die Beschwerdeführerin auch in den Jahren 1996 bis 1999 erwirtschaftet. Im Protokoll der X._____ Jahrestagung 2001 (und im Rahmen der Budgetierung 2002) wurde vermerkt, dass sich eine Erhöhung der Beiträge der Kantone für die Koordinierung von Lehrabschlussprüfungen wegen dem Wegfall der Einnahmen für Prüfungsaufgaben und einem zusätzlichen Angebot an Dienstleistungen (unter anderem Koordination der Dienstleistungen für Verbände und Berufe) ergebe. Als Begründung für die (Erhöhung der) Beiträge für die Koordinierung von Lehrabschlussprüfungen wurde auch der betreffende Leistungsauftrag und der Wegfall der Quersubventionierung durch den Verlag der Beschwerdeführerin sowie die Neuorientierung durch Vorwärtsstrategie (Akquisition, Dienstleistung für neue Berufe) genannt. Zwischen den Trägerkantonen und der Beschwerdeführerin findet unter diesen Umständen und insoweit ein mehrwertsteuerpflichtiger Leistungsaustausch statt. Unbeachtlich ist, ob es sich dabei um eine zentrale Aufgabe der Beschwerdeführerin handelt. Die Trägerkantone nehmen in diesem Bereich individuelle Leistungen der Beschwerdeführerin in Anspruch und gelten diese ab. Die Geldleistungen stehen in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Dienstleistung der Beschwerdeführerin an die Trägerkantone. Die Jahresbeiträge stehen damit in direkter Abhängigkeit der jeweiligen Jahresrechnung, soweit sie diese Leistungen abgelten. Eine gewichtige Variable der Jahresrechnung ist das Ausmass der Dienstleistungen der Beschwerdeführerin an die Trägerkantone, was wiederum den kausalen teilweise wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Festsetzung der Beiträge zeigt.

In der Tat ist jedoch nicht glaubhaft, dass die oben erwähnten Leistungen, die für alle Kantone dieselben sind, jährlich einen Ertrag von ca. Fr. 480'000.-- ergeben könnten (vgl. Jahresrechnung 2000 und EA Nr. 258'465, Ziff. 2.1.1), wird doch beispielsweise der dem Ertrag entgegenstehende Aufwand der Beschwerdeführerin für die Prüfungsunterlagen und die Redaktoren im Jahr 2000 mit lediglich Fr. 194'389.07 ausgewiesen. Mit den erhobenen Beiträgen der Kan-

tone (z.B. Kantonsbeiträge Fr. 363'000.10 für das Jahr 2000) werden deshalb noch andere Tätigkeiten abgegolten, solche, die im gemeinschaftlichen Interesse aller Vereinsmitglieder liegen, nur durch die Beschwerdeführerin ihren Mitgliedern angeboten werden und deren Entgelt damit als echte Mitgliederbeiträge vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer unerfasst bleiben oder unecht befreit wären im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV, soweit sie denn als statutarisch festgelegt zu gelten hätten (vgl. oben E. 2.6). Auf Grund der vorliegenden Unterlagen kann jedoch diese Abgrenzung der Beiträge nicht ohne umfassende Beweiserhebungen vorgenommen werden.

3.5 Die Beschwerde ist deshalb teilweise gutzuheissen, der Einspracheentscheid vom 14. Februar 2007 aufzuheben und die Sache an die ESTV zurückzuweisen, damit sie abkläre, ob und inwieweit die Beschwerdeführerin von der Steuerpflicht nach Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV ausgenommen ist (E. 3.3) und allenfalls welches im Einzelnen die mehrwertsteuerpflichtigen Leistungen der Beschwerdeführerin bzw. die zu veranschlagenden Entgelte (Beiträge) sind (E. 3.4). Im Speziellen geht es darum abzuklären, ob die in Ziff. 2.1.1 der EA Nr. ... aufgerechneten Beiträge auf die steuerpflichtigen Leistungen der Beschwerdeführerin (gemäss E. 3.4) entfallen. Ob dies allenfalls durch eine Schätzung gemäss Art. 48 MWSTV zu erfolgen haben wird, kann hier offengelassen werden (vgl. zur Ermessenseinschätzung statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.5).

4.

Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren werden mit Fr. ... festgesetzt. Da die Beschwerdeführerin teilweise obsiegt, hat sie nach Art. 63 Abs. 1 VwVG ermässigte Verfahrenskosten zu tragen. Diese werden auf Fr. ... festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... in diesem Teilbetrag verrechnet. Der Überschuss von Fr. ... wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils erstattet. Der ESTV werden keine Verfahrenskosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG an die Beschwerdeführerin zu leistende Parteientschädigung wird in Anwendung der Art. 7 Abs. 1, 8, 9 und 14 Abs. 2 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. ... (einschliesslich Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt und der Vorinstanz zur Bezahlung auferlegt (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 14. Februar 2007 wird aufgehoben und die Sache zur Neubeurteilung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden mit Fr. ... bestimmt; sie werden im Umfang von Fr. ... der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet. Der Überschuss von Fr. ... wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. ... auszurichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Johannes Schöpf

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-recht-

lichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: