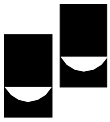
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1669/2006
{T 0/2}

Urteil vom 3. September 2010

Besetzung

Richterin Charlotte Schoder (Vorsitz),
Richter Markus Metz, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____ AG,
vertreten durch_____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTV; 1. Quartal 1997 -
4. Quartal 2000; Steuerausnahme).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG ist seit dem 1. Januar 1995 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Sie wurde von diversen Stiftungen und einem Verein ([Aufzählung]) mit der Führung von Schulen im Gesundheitsbereich beauftragt. Diese Stiftungen und der Verein waren ihrerseits vom Kanton Bern mit der Führung der Schulen beauftragt worden.

Am 28. November 2002 stellte die ESTV für den Zeitraum vom 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000 (Zeit zwischen dem 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2000) die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 260'611 über CHF 1'100'339.-- sowie die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 260'612 über CHF 316'148.-- zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 31. August 1999. Sie begründete die Nachforderung der Mehrwertsteuer damit, dass die X._____ AG die Umsätze, welche sie mit der Führung der erwähnten Schulen erzielt hatte, nicht versteuert habe.

Mit Schreiben vom 14. Mai 2003 teilte die X._____ AG der ESTV mit, dass sie mit den Steuernachforderungen nicht einverstanden sei. Am 10. Juli 2003 traf die ESTV in Bestätigung ihrer Forderungen von insgesamt CHF 1'416'487.-- einen anfechtbaren Entscheid.

B.
Die X._____ AG erhob gegen den Entscheid der ESTV vom 10. Juli 2003 am 9. September 2003 Einsprache und beantragte dessen Aufhebung. Sie vertrat die Auffassung, ihre Umsätze seien von der Steuer ausgenommen, da es sich um Umsätze im Bildungsbereich handle.

C.
Mit Einspracheentscheid vom 24. Oktober 2006 wies die ESTV die Einsprache ab. Sie begründete ihren Entscheid damit, dass die Einsprecherin gegenüber den Stiftungen und dem Verein selbst resp. gegenüber deren Mitarbeitern keine Bildungsleistung erbracht habe, sondern in deren Auftrag die Organisation und die Führung der Schulen übernommen habe. Bei der Leistung der Einsprecherin an die Stiftungen resp. den Verein habe die Vermittlung von Wissen und

Kenntnissen somit nicht im Vordergrund gestanden. Das von den Stiftungen und dem Verein erhaltene Entgelt sei deshalb mehrwertsteuerpflichtig. Daran vermöge nichts zu ändern, dass das Entgelt nicht allein von den Stiftungen, sondern teilweise auch von Dritten (Kantonsbeiträge) bezahlt worden sei. Entscheidend sei, dass es sich dabei um Entgelt für die Leistung der Einsprecherin an die Stiftungen resp. den Verein gehandelt habe. Ebenso wenig spiele eine Rolle, ob die Auszubildenden Kenntnis davon gehabt hätten, wer Träger der Schule sei, da dies an der mehrwertsteuerlichen Relevanz des Leistungsaustauschs ebenfalls nichts ändere.

D.
Am 23. November 2006 hat die X._____ AG bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV erhoben. Sie beantragt die Aufhebung des angefochtenen Entscheids sowie die Feststellung, dass die Steuernachforderung gemäss EA Nr. 260'611 und EA Nr. 260'612 nicht bestehe und der angefochtene Entscheid im Kostenpunkt in Rechtskraft erwachsen sei.

E.
Die ESTV hat unter Verweis auf den Einspracheentscheid am 2. Mai 2007 die Abweisung der Beschwerde beantragt.

F.
Die SRK übergab die Verfahrensakten per 31. Dezember 2006 an das Bundesverwaltungsgericht zur Beurteilung der Streitsache.

G.
Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheiderheblich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Verfahren. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]).

Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Nach der Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 126 II 300 E. 2c mit Hinweisen; BVGE 2007/24 E. 1.3). Soweit die Beschwerdeführerin ihre Anträge formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an deren Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf (teilweise) Aufhebung der angefochtenen Nachforderung (durch entsprechende Aufhebung des Einspracheentscheids), gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falls entschieden werden, ob die fragliche Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt.

1.3 Auf die form- und fristgemäss eingereichte Beschwerde ist im Übrigen einzutreten.

2.

2.1 Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben aber grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Vorbehalten bleibt neues Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG, wobei diese Vorschrift insofern restriktiv auszulegen ist, als nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3579/2008 vom 17. Juli 2010 E. 2 mit Hinweisen).

Die im vorliegenden Verfahren umstrittene Steuernachforderung betrifft den Zeitraum vom 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000 (Zeit zwischen

dem 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2000). Folglich kommt auf die vorliegende Beschwerde die bis zum 31. Dezember 2000 geltende Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 258) zur Anwendung (vgl. Art. 93 und 94 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, aMWSTG, AS 2000 1300]).

2.2 Der zeitliche Geltungsbereich von Verwaltungsverordnungen (Branchenbroschüren, Weisungen etc.) der ESTV stimmt mit dem zeitlichen Geltungsbereich der Norm überein, die durch die Praxis ausgelegt bzw. präzisiert wird (Urteil des Bundesgerichts vom 15. Mai 2000, publiziert in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 70 S. 589 E. 5b und c; BVGE 2007/25 E. 3.2).

3.

Die Beschwerdeführerin trägt im Hauptpunkt vor, ein mehrwertsteuerlich relevantes Leistungsverhältnis habe lediglich zwischen ihr und den Auszubildenden (Ausbildungsvertrag), nicht dagegen zwischen ihr und den Stiftungen bestanden. Die Absicht des Kantons Bern und der Stiftungen sei nicht darauf gerichtet gewesen, eine Leistung zu empfangen, sondern den verfassungsmässigen Auftrag der Ausbildung des Medizinalpersonals zu erfüllen. Der Kanton Bern, die weiteren beteiligten Kantone sowie die Stiftungen hätten deshalb das Schulgeld für die Auszubildenden bezahlt. Zwischen den Stiftungen und den Auszubildenden habe kein Vertragsverhältnis bestanden. Auch sei der von der Vorinstanz zitierte Bundesgerichtsentscheid vom 20. September 2000 nicht anwendbar, da die Stiftungen nicht gegen aussen in Erscheinung getreten seien. Weiter habe nur sie, die Beschwerdeführerin, verwaltungsrechtliche Verfügungskompetenzen gegenüber den Auszubildenden gehabt. Aus diesem Grund könne nur sie als Trägerin der Schulen betrachtet werden. Da Leistungsempfänger nicht die Stiftungen resp. der Kanton, sondern die Auszubildenden gewesen seien, würden die erbrachten Leistungen unter die Steuerausnahme fallen.

3.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die gegen Entgelt erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b aMWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 aMWSTV). Für die Frage, ob eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung vorliegt, ist entscheidend, dass die Leistung gegen Entgelt erfolgt. Dabei muss die Gegen-

leistung in ursächlichem Zusammenhang mit der Leistung stehen (BGE 126 II 443 E. 6a mit Hinweisen). Massgeblich ist in erster Linie eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, da die Mehrwertsteuer an wirtschaftliche Vorgänge (Umsätze) anknüpft (Urteil des Bundesgerichts 2C_284/2008 vom 23. September 2008 E. 2.1, unter Verweis auf BGE 126 II 443 E. 6a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3579/2008 vom 17. Juli 2010 E. 3.1).

Die Entgeltlichkeit ist nicht nur Voraussetzung dafür, dass überhaupt ein steuerbarer Umsatz vorliegt, sondern stellt auch Grundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer dar (Art. 26 Abs. 1 aMWSTV). Als Entgelt gilt alles, was der Leistungsempfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 aMWSTV). Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1588/2006 vom 17. April 2007 E. 3.3). Nur jene Zuwendungen des Leistungsempfängers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1588/2006 vom 17. April 2007 E. 3.3).

3.2 Nach Art. 14 Ziff. 9 aMWSTV sind die Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung mit Einschluss des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art von der Steuer ausgenommen. Bei diesen von der Steuer ausgenommenen Umsätzen handelt es sich um sog. unechte Steuerbefreiungen. Dies bedeutet, dass derjenige, welcher den Umsatz erbringt, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf dem von ihm getätigten Aufwand belastet bleibt oder diese verdeckt auf die Leistungsempfänger überwälzt. Nach der Rechtsprechung sind unechte Steuerbefreiungen unter teleologischen und systematischen Gesichtspunkten im Rahmen einer allgemeinen Verbrauchssteuer, wie die Mehrwertsteuer sie darstellt, restriktiv auszulegen (BGE 124 II 372 E. 6a mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2C_613/2007 vom 15. August 2008 E. 2.2; BVGE 2007/23 E. 2.2). Steuerbefreiungen müssen – da der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist – grundsätzlich auf der Stufe des Endverbrauchs ein-

greifen, weil es andernfalls aufgrund der Schattensteuerbelastung und der Kumulationswirkung im Endergebnis zu einer höheren Steuerbelastung kommen kann als ohne Steuerbefreiung (Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000 E. 3b, publiziert in: ASA 71 S. 57 ff.). Wenn bestimmte Leistungen nach Art. 14 Ziff. 9 aMWSTV von der Vorsteuer ausgenommen sind, bedeutet dies somit nicht, dass auch die entsprechenden Vorleistungen steuerbefreit wären.

Nach der vom Bundesgericht als bundesrechtskonform anerkannten Praxis der ESTV (vgl. die Branchenbroschüre Bildung und Forschung Nr. 18/1995, Ziff. 2.2, und Nr. 18/1999, Ziff. 6.7) wird Art. 14 Ziff. 9 aMWSTV in dem Sinne restriktiv ausgelegt, dass eine Leistung im Bereich des Unterrichts und der Ausbildung nicht schon dann als von der Steuer ausgenommen gilt, wenn sie einen irgendwie gearteten Bezug zur Bildung aufweist, sondern nur diejenigen Leistungen, bei denen die Vermittlung von Wissen oder von besonderen Kenntnissen im Vordergrund steht. Dementsprechend werden nur diejenigen Tätigkeiten bzw. Leistungen als von der Steuer ausgenommen betrachtet, mit denen Wissen oder Kenntnisse an den Endverbraucher, die Auszubildenden, vermittelt wird (Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000, a.a.O., E. 3c.). Der zitierte Bundesgerichtsentscheid betraf den Verkauf von sog. "Ausbildungstagen" an eine Aktiengesellschaft. Die Leistungserbringerin, eine Kollektivgesellschaft, stellte der Leistungsempfängerin gegen Rechnung die Infrastruktur der Kurse (inkl. Lehrpersonal) bereit und trug fast deren gesamte Betriebskosten. Dabei bildete sie in keinem Zeitpunkt Mitarbeiter oder Organe der Leistungsempfängerin aus. Daraus schloss das Bundesgericht, dass bei den streitbetroffenen Leistungen nicht die Vermittlung von Wissen oder Kenntnissen an den Endverbraucher, die Auszubildenden, im Vordergrund stand und Art. 14 Ziff. 9 aMWSTV deshalb nicht auf die erbrachten Leistungen anwendbar war (E. 3d). Dass und ob die Aktiengesellschaft ihrerseits die bezogenen Leistungen zur Vermittlung von Wissen weiterverwendete – es sich also aus mehrwertsteuerlicher Sicht bei den erbrachten Leistungen der Kollektivgesellschaft um Vorleistungen einer von der Steuer ausgenommenen Bildungsleistung handelte – spielt dabei keine Rolle (E. 3e).

Das Bundesverwaltungsgericht übernahm in der Folge diese Praxis zu Art. 14 Ziff. 9 aMWSTV (Urteile A-1979/2007 vom 2. November 2007 E. 2.5 und E. 3.1; A-1563/2006 vom 26. September 2007 E. 3.1; A-1588/2006 vom 17. April 2007 E. 3.4 und E. 4). Dabei hob das Ge-

richt betreffend das Outsourcing von staatlichen Aufgaben im Bildungsbereich an einen Dritten hervor, dass eine Zahlung, welche Gegenleistung für die Leistung an den Kanton bildet, nicht gleichzeitig Entgelt im Verhältnis zwischen diesem Dritten und den Auszubildenden sein kann. Da der relevante Leistungsaustausch zwischen dem Kanton und dem Dritten stattfindet, fällt die Frage, ob ein zweites Leistungsaustauschverhältnis zwischen letzterem und den Auszubildenden existiert, dahin (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 4.2; A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 3.1).

Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin geht aus dem zitierten Bundesgerichtsentscheid nicht hervor, dass es darauf ankomme, wer – der Leistungserbringer oder der Leistungsempfänger – gegenüber den Auszubildenden als Träger der Schule in Erscheinung tritt. In einem ähnlich gelagerten Fall entschied das Bundesverwaltungsgericht gleichfalls, dass es sich bei den im Auftrag eines Vereins für Berufsschulausbildung erbrachten Ausbildungsleistungen durch eine private Gesellschaft um einen der eigentlichen Steuerbefreiung vorausgehenden Umsatz handle, obwohl nicht der Verein, sondern die Gesellschaft gegenüber den Auszubildenden selbständig als Schule in Erscheinung getreten war (Urteil A-1588/2006 vom 17. April 2007 E. 4.2).

3.3 Vorliegend übertrug der Kanton Bern den eingangs genannten Stiftungen resp. dem Verein in einer Vereinbarung die staatliche Aufgabe der Ausbildung von Medizinalpersonal. Laut Akten schloss der Kanton Bern mit der Stiftung Y._____ und der Stiftung Z._____ einen Vertrag "betreffend die Übertragung einer staatlichen Aufgabe gemäss Art. 27 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 28 Abs. 1 des Gesetzes des Kantons Bern vom 2. Dezember 1973 über Spitäler und Schulen für Spitalberufe (Spitalgesetz)". Darin übernahm die jeweilige Stiftung die staatliche Aufgabe der Führung einer Schule mit Sitz in Bern mit einem Ausbildungsprogramm sowie die Ausbildung von einer bestimmten Anzahl Schülerinnen und Schülern jährlich. Die Schulen standen unter der Aufsicht der kantonalen Gesundheitsdirektion. Die Stiftungen verpflichteten sich, die Schulen gemäss diversen Vorgaben zu führen. Schülerinnen und Schüler mit Wohnsitz in Bern zahlten keinen Beitrag an die Betriebskosten der Schule. Für Schülerinnen und Schüler mit Wohnsitz ausserhalb des Kantons Bern erhob die Schule Beiträge. Die Vergütung der durch die Übertragung der obgenannten staatlichen Aufgabe entstandenen Ausgaben sowie das

Verfahren zu ihrer Bestimmung wurden im Spitalgesetz und im Dekret vom 5. Februar 1975 über die Aufwendungen des Staates für Spitäler sowie über die Lastenverteilung gemäss dem Spitalgesetz (Spitaldekret) festgelegt. Ein gleichartiger Vertrag des Kantons Bern mit der Stiftung A._____ betrifft "die Übertragung einer staatlichen Aufgabe gemäss Art. 4 Abs. 2 und Art. 13 des Gesundheitsgesetzes vom 2. Dezember 1984".

Die Stiftungen und der Verein ihrerseits übertrugen die ihnen vom Kanton übertragene Aufgabe an die Beschwerdeführerin. Gemäss der Vereinbarung mit der Stiftung Y._____ vom 16. Oktober 1989 beauftragte der Stiftungsrat die Beschwerdeführerin mit der Führung der Y._____ ab dem Jahr 1990. Von diesem Termin an übernahm die Beschwerdeführerin die Verantwortung "für die Organisation und den Betrieb der Schule". Unbestrittenermassen erhielt die Beschwerdeführerin Gelder von den jeweiligen Stiftungen sowie vom Kanton Bern. Ebenfalls unbestritten ist, dass Auszubildende mit Wohnsitz im Kanton Bern keine Beiträge leisteten, sondern dass diese vom Kanton Bern übernommen wurden. Für Auszubildende mit Wohnsitz ausserhalb des Kantons Bern erhob die Beschwerdeführerin Beiträge gemäss Weisungen der kantonalen Gesundheitsdirektion.

Mit der Vorinstanz ist aufgrund dieser Sachlage zu schliessen, dass ein Leistungsaustausch im Sinn von Art. 4 Bst. a aMWSTV stattfand. Indem die Beschwerdeführerin die Organisation und den Betrieb der jeweiligen Schule für angehendes Medizinalpersonal übernahm, erbrachte sie aus mehrwertsteuerlicher Sicht eine Dienstleistung an die Auftraggeber (Stiftungen, Verein bzw. Kanton). Auch wurde die Beschwerdeführerin nicht von den Auszubildenden, sondern gestützt auf die jeweiligen Vereinbarungen von den Stiftungen entschädigt. Das Austauschverhältnis (Leistung gegen Entgelt) bestand demnach zwischen der Beschwerdeführerin und der jeweiligen Stiftung resp. dem Verein. Dabei ist nicht von Belang, wenn die Beschwerdeführerin, wie sie selber ausführt, nicht allein von den Stiftungen, sondern an deren Stelle teilweise direkt vom Kanton entschädigt wurde (Drittentgelt; vgl. E. 3.1 hiervor). Im vorliegenden Zusammenhang ist entscheidend, dass bei der Leistung der Beschwerdeführerin nicht die Vermittlung von Wissen oder besonderen Kenntnissen an die Endverbraucher im Vordergrund stand, sondern dass die Beschwerdeführerin den Stiftungen, dem Verein resp. dem Kanton eine Dienstleistung erbrachte. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht kann die Beschwerdeführerin nicht gleich-

zeitig an die Auszubildenden leisten (vgl. hiervor E. 3.2 in fine). Nach der Rechtsprechung kommt Art. 14 Ziff. 9 aMWSTV folglich nicht zur Anwendung. Daran ändert nichts, wenn die Beschwerdeführerin mit den Auszubildenden Ausbildungs- und Praktikumsverträge abschloss und angeblich Verfügungsgewalt besass. Beides gehört zum Auftrag der Führung der Schulen und hat mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Mehrwertsteuerrechts nichts zu tun. Die Vorinstanz hat die Steuernachforderungen damit zu Recht erhoben.

4.
Nachfolgend ist auf die weiteren als Eventualstandpunkte vorgetragenen Argumente einzugehen.

5.
Eventualiter macht die Beschwerdeführerin geltend, hoheitlich aufgetreten zu sein, da sie für den Kanton eine staatliche Aufgabe erfüllt und dafür Subventionen erhalten habe. Subventionen seien nicht als steuerbares Entgelt zu betrachten.

5.1 Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand gehören gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b aMWSTV nicht zum Entgelt. Diese fliessen nicht in die Bemessungsgrundlage ein und unterliegen der Steuer nicht. 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 Zwecks geeignet erscheinen. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung steht aber der Subvention keine entsprechende, wirtschaftlich gleichwertige Gegenleistung gegenüber, wie dies für die Annahme einer steuerbaren Lieferung oder Dienstleistung im Sinne von Art. 4 und 26 Abs. 1 und 2 aMWSTV vorausgesetzt wird. Aus diesem Grund fallen Leistungen, die im Rahmen eines Austauschverhältnisses erbracht werden, wie beispielsweise eines Kaufvertrags, Werkvertrags oder Auftrags nicht unter den Begriff der Subvention (BGE 126 II 443 E. 6c; Urteile des Bundesgerichts 2C_105/2008 vom 25. Juni 2008 E. 3.2 und 3.3; 2A.273/2004 vom 1. September 2005, publiziert in: ASA 76 S. 248 ff., E. 2.3; Urteil des

Bundesverwaltungsgerichts A-1632/2006 vom 16. November 2009 E. 3.2.2 mit Hinweisen).

5.2 Nach Art. 17 Abs. 4 aMWSTV sind Bund, Kantone und Gemeinden, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraute Personen und Organisationen für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, nicht steuerpflichtig, auch wenn sie für solche Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten. Nach der Rechtsprechung ist der Begriff der Hoheitlichkeit restriktiv auszulegen, da es sich um eine Ausnahme der Allgemeinheit der Verbrauchssteuer handelt (Urteil des Bundesgerichts 2A.389/2001 vom 26. Februar 2002 E. 4.3 mit Hinweisen).

Ein Gemeinwesen handelt in Ausübung hoheitlicher Gewalt, wenn es einen Entscheid oder eine Verfügung trifft, wodurch eine oder mehrere Personen verbindlich und erzwingbar zu einem Handeln, Unterlassen oder Dulden verpflichtet werden (vgl. BGE 102 Ia 387 E. 4 mit Hinweisen). Nach der Rechtsprechung zeichnet sich hoheitliches Handeln dadurch aus, dass ein Subordinationsverhältnis gegeben ist und eine gegenüber dem Bürger erzwingbare öffentlich-rechtliche Regelung zur Anwendung gelangt (Urteile des Bundesgerichts 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 3.1; 2A.389/2001 vom 26. Februar 2002 E. 4.3). Als in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen gelten zudem nur solche, die nicht marktfähig sind (BGE 125 II 480 E. 8b). Der Ausdruck "Leistungen ... in Ausübung hoheitlicher Gewalt" darf daher nicht mit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben gleichgesetzt werden (vgl. zum Ganzen auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 5.1).

5.3 Die Beschwerdeführerin hat sich vertraglich zum Betrieb der Schulen verpflichtet. Indem sie deswegen in einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschverhältnis mit den Stiftungen und dem Verein steht, können die dafür ausgerichteten Entschädigungen von vornherein nicht als Subventionen im Sinne des Mehrwertsteuerrechts qualifiziert werden (vgl. E. 5.1 hiervor).

Der vertragliche Charakter des Verhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und den Stiftungen sowie dem Verein schliesst auch ein Subordinationsverhältnis aus. Die ohnehin marktfähigen Leistungen, welche die Beschwerdeführerin aufgrund der Vereinbarungen

erbringt, können daher nicht auf hoheitlicher Gewalt beruhen (vgl. E. 5.2 hiervor). Ein solches Gewaltverhältnis könnte höchstens im Verhältnis zu den Auszubildenden bestehen, welche der Beschwerdeführerin hierfür einen Beitrag entrichten. Vorliegend geht es aber nicht um solche Beiträge, sondern um die der Beschwerdeführerin seitens der Stiftungen und dem Verein resp. dem Kanton gewährten Entschädigungen für die Organisation und Führung der Schulen (vgl. analog Urteil des Bundesgerichts 2A.389/2001 vom 26. Februar 2002 E. 4.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 5.2). Diese Tätigkeit könnte ausserdem auch von anderen Privaten oder Organisationen übernommen werden. Ein hoheitliches Handeln der Beschwerdeführerin liegt somit nicht vor, weshalb Art. 17 Abs. 4 aMWSTV nicht zur Anwendung gelangt.

6.
Subeventualiter und sub-subeventualiter beruft sich die Beschwerdeführerin auf Branchenbroschüre Nr. 19/2001, Bildung und Forschung, und Branchenbroschüre Nr. 14/2001, Finanzbereich.

Bei den genannten Branchenbroschüren handelt es sich um Verwaltungsverordnungen der ESTV zum alten MWSTG vom 2. September 1999, welches am 1. Januar 2001 in Kraft trat. Wie bereits ausgeführt (vgl. E. 2.2 hiervor), stimmt der zeitliche Geltungsbereich von Verwaltungsverordnungen der ESTV mit dem zeitlichen Geltungsbereich der Norm grundsätzlich überein, die durch die Praxis ausgelegt bzw. präzisiert wird. Die Beschwerdeführerin trägt nichts vor und es ist nicht ersichtlich, inwiefern dieser Grundsatz im vorliegenden Zusammenhang nicht gelten sollte. Die diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführerin zielen daher ins Leere, und es kann offen bleiben, ob sie aus diesen Broschüren materiell überhaupt etwas zu ihren Gunsten ableiten könnte.

7.
Schliesslich beanstandet die Beschwerdeführerin die volkswirtschaftlichen Auswirkungen des von der Vorinstanz vertretenen Standpunkts. Damit macht die Beschwerdeführerin kein persönliches Interesse im Sinne von Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG, sondern ein ausschliesslich allgemeines, öffentliches Interesse geltend. Mit diesem Vorbringen ist sie folglich nicht zu hören (vgl. ISABELLE HÄNER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich 2008, N. 20 zu Art. 48).

8.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde sowohl im Haupt- als auch in sämtlichen Eventualstandpunkten als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Kosten für das Beschwerdeverfahren, welche auf Fr. 13'000.-- festgesetzt werden, sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Ausgangsgemäss wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

(Dispositiv nächste Seite)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 13'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 13'000.-- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin: Die Gerichtsschreiberin:

Charlotte Schoder 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: