Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1346/2006
{T 0/2}

Urteil vom 4. Mai 2007

Mitwirkung: Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Thomas Stadelmann (Kammerpräsident), Pascal Mollard; Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

X._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

betreffend
Mehrwertsteuer (MWSTV; 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 1998);

Sachverhalt:

A. X._____, _____ im Jahre 1916 als Stiftung im Sinne von Art. 80 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) eingetragen, bezweckt gemäss Statuten u.a. _____ sowie die Führung von Ausbildungsstätten, insbesondere für Pflegeberufe (Art. 2 der Statuten vom _____). Sie untersteht der Aufsicht des Amtes für Sozialversicherung und Stiftungsaufsicht des Kantons Y._____. Seit dem 1. Januar 1995 ist die Stiftung im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) als mehrwertsteuerpflichtig eingetragen.

B. Gestützt auf den Vertrag vom _____ 1996 zwischen dem Staat Y._____ und X._____, wurde diesem die Aufgabe der Führung einer Schule mit Sitz in Y._____ mit einem vom Schweizerischen Roten Kreuz anerkannten Ausbildungsprogramm in Gesundheits- und Krankenpflege übertragen (Diplomniveau [DN] I und II). Der Kanton Y._____ verpflichtete sich, die Bau- und Einrichtungskosten sowie die jährlichen Betriebskosten zu vergüten.

C. Mit Schreiben vom 1. April 1998 stellte die Stiftung bei der ESTV u.a. den Antrag, für die Hauswartstätigkeit für die von ihr im Auftrag des Kantons Y._____ geführte Krankenpflegeschule sei keine Eigenverbrauchsteuer zu erheben. Die ESTV lehnte dieses Begehren mit Schreiben vom 2. April 1998 ab. Gleichzeitig teilte sie mit, sie habe bislang keine Kenntnisse vom Umstand gehabt, dass X._____ eine öffentliche Aufgabe im Auftragsverhältnis ausführe. Es sei deshalb die Frage abzuklären, ob die vom X._____ erbrachte Dienstleistung auf Grund von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Steuer ausgenommen sei oder nicht.

D. Am 2. März 1999 entschied die ESTV, die vom X._____ im Auftrag des Kantons Y._____ ausgeführte Aufgabe stelle eine Dienstleistung im Sinne von Art. 6 Abs. 1 MWSTV dar. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 7321560 forderte sie für die Betriebsbeiträge der Jahre 1996 bis 1998 in der Gesamthöhe von Fr. 16'312'691.-- Mehrwertsteuern im Betrage von Fr. 848'259.-- (gerundet) zuzüglich Verzugszins nach.

E. Gegen diesen Entscheid erhob die X._____ am 16. April 1999 Einsprache mit dem Begehren, diesen aufzuheben und es sei festzustellen, dass die X._____ gegenüber dem Staat Y._____ keine steuerbare Dienstleistung erbringe. Eventualiter sei der Entscheid aufzuheben und es sei festzustellen, dass Empfänger der Leistungen der Stiftung die Schülerinnen und Schüler der Ausbildungsprogramme Diplomniveau I und II seien und die Beiträge des Kantons Y._____ Entgeltsauffüllungen für die nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV steuerausgenommenen Umsätze darstellten.

   Mit Einspracheentscheid vom 2. Februar 2004 wies die ESTV die Einsprache ab.

F. Mit Eingabe vom 3. März 2004 erhebt die X._____ (Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde

gegen den Einspracheentscheid der ESTV. Sie stellt den Antrag, der Einspracheentscheid vom 2. Februar 2004 und mit ihm die EA Nr. 7321560 seien aufzuheben unter der Feststellung, dass die vom Kanton Y._____ im Rahmen des zwischen ihm und der Stiftung X._____ abgeschlossenen Vertrages vom _____ 1996 für die Jahre 1996 bis und mit 1998 an die Stiftung bezahlten Betriebsbeiträge nicht der Mehrwertsteuer unterliegende Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand nach Art. 26 Abs. 6 Bst. b der MWSTV darstellen. Eventualiter seien der Einspracheentscheid vom 2. Februar 2004 und mit ihm die EA Nr. 7321560 aufzuheben unter der Feststellung, dass die vom Kanton Y._____ im Rahmen des zwischen ihm und der Stiftung X._____ abgeschlossenen Vertrages vom 3. Juli 1996 für die Jahre 1996 bis und mit 1998 an die Stiftung bezahlten Betriebsbeiträge steuerausgenommener Umsatz nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV darstellen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates.

In ihrer Vernehmlassung vom 29. April 2004 schliesst die ESTV auf vollumfängliche Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

G. Per 31. Dezember 2006 hat die SRK die Verfahrensakten dem Bundesverwaltungsgericht (BVGer) zur Beurteilung der Sache übergeben.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das BVGer übernimmt, sofern es zuständig ist und keine Ausnahme vorliegt, die am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel; die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 31 bis 33 und 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). Vorliegend ist keine Ausnahme gegeben und gegen den Entscheid der Vorinstanz ist die Beschwerde beim BVGer zulässig (Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG in Verbindung mit Art. 53 der alten Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [aMWSTV von 1994, AS 1994 1464]). Dieses ist mithin zur Beurteilung in der Sache sachlich wie funktionell zuständig.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich indessen in den Jahren 1996 bis 1998. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich bisheriges Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 119 V 13 E. 2a, BGE 114 V 203; René Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 36, S. 109 f.). 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 Aufhebung der angefochtenen Nachforderung, gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falles entschieden werden, ob die fraglichen Leistungen die beanstandete Steuerforderung auslösten, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (siehe Urteil des Bundesgerichts 2A.90/1999 vom 26. Februar 2001, E. 1). Mit dieser Einschränkung ist auf die Beschwerde einzutreten.

1.4 Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht die rechnerische Ermittlung der mit EA erhobenen Mehrwertsteuer. Strittig ist die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Ausbildungstätigkeit der Beschwerdeführerin.

2.

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

2.2 Ein steuerbarer Umsatz setzt notwendig einen Austausch von Leistungen voraus (BGE 126 II 451 f. E. 6a; vgl. ferner Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern 2003, S. 82 Rz. 178). Die Leistung besteht dabei entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt (Art. 4 MWSTV, Ausnahme: Eigenverbrauch). Zusätzlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich (BGE 126 II 451 E. 6a, mit Hinweisen; Ivo P. Baumgartner, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und 8, ausführlich: Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.).

Ob eine Gegenleistung aus mehrwertsteuerlicher Sicht in genügendem Zusammenhang mit der Leistung steht, ist nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu beurteilen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1, mit Hinweisen; statt vieler: Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.126 E. 2a.ee; ausführlich: Riedo, a.a.O., S. 112; vgl. auch Baumgartner,

a.a.O., ad Art. 33 Abs. 1 und 2, Rz. 12). Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 252 f. E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (vgl. Urteile des BVGer A-1343/2006 vom 12. April 2007 E. 2.2, A-1338/2006 vom 12. März 2007 E. 2.1).

Zusammenfassend müssen folgende Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sein, damit von einem Leistungsaustausch ausgegangen werden kann (vgl. auch Entscheide der SRK vom 17. Oktober 2006 [SRK 2003-164] E. 2.a, vom 14. Juni 2005, a.a.O., E. 2a.ee):

a) Es müssen zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfangenden vorhanden sein;

b) der erbrachten Leistung muss ein Entgelt als Gegenleistung gegenüberstehen und

c) die Leistung und die Gegenleistung müssen miteinander innerlich wirtschaftlich verknüpft sein.

2.3

2.3.1 Das Entgelt stellt zudem die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer dar (Art. 26 Abs. 1 MWSTV; vgl. BGE 126 II 451 E. 6). Zum Entgelt gehört alles, was die Empfängerin oder an ihrer Stelle eine dritte Person als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 26 Abs. 2 MWSTV).

2.3.2 Nicht zum Entgelt gehören gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand. Eine allgemein anerkannte Umschreibung des Subventionsbegriffs gibt es im schweizerischen Recht allerdings nicht; auch die MWSTV enthält keine Begriffsbestimmung. Das Bundesgericht umschreibt Subventionen allgemein als Leistungen kraft öffentlichen Rechts, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgebenden führt; m.a.W. wird die Subvention ohne eine entsprechende konkrete marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet. Ihre Gewährung zielt folglich nicht auf die Herstellung eines bestimmten, an sich wünschbaren Zustandes ab, sondern will ein gewisses Verhalten der die Subventionen empfangenden Person hervorrufen, das zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke geeignet erscheint. Sind mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifischen Leistungen verknüpft und ist die Subventionsempfängerin frei, wie sie – im Rahmen des allgemeinen Leistungsauftrages – die zur Förderung des angestrebten

Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, so deutet dies auf eine Subvention hin (Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 170 f. E. 8). Die Subvention kennzeichnet sich folglich dadurch, dass sich die empfangende Person in einer Weise verhält, die dem öffentlichen Interesse als "Gegenleistung" erscheint. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung sind Subventionen aber "unentgeltlich", das heisst, es steht ihnen keine entsprechende, wirtschaftliche Gegenleistung gegenüber, wie das für die Annahme einer steuerbaren Lieferung oder Dienstleistung im Sinne von Art. 4 ff. und Art. 26 MWSTV vorausgesetzt wird. Sie sind damit von vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustausches, sind nicht Entgelt für eine vom Subventionsempfangenden zu erbringende marktwirtschaftliche Leistung und fliessen folgerichtig nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein (BGE 126 II 452 ff. E. 6b und 6c und 456 E. 6e, mit Hinweisen, Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 5. September 2005 E. 2.3; Urteil des BVGer A-1338/2006, a.a.O., E. 2.3).

2.3.3 Im Einzelfall kann sich die Abgrenzung der Subvention und der ihr gleichgestellten anderen Beiträge der öffentlichen Hand (Art. 26 Abs. 6 Bst. 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 (Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004, a.a.O., E. 2.3; vgl. auch Urteil des BVGer A1338/2006, a.a.O., E. 2.3).

2.3.4 In Verhältnissen, in welchen das Vorliegen einer Subvention zu prüfen ist, sind verschiedene Konstellationen möglich, je nachdem ob zwei oder drei Parteien involviert sind (vgl. Entscheide der SRK vom 23. März 2004 [SRK 2003-056] E. 2a.ee, vom 3. Februar 1999, veröffentlicht in MWST-Journal 1/1999 S. 14 ff. E. 3c.aa, vom 26. April 2000, veröffentlicht in MWST-Journal 3/2000 S. 129 ff. E. 3b.bb). Sind drei Beteiligte vorhanden, ist als Erstes das Verhältnis zwischen dem Gemeinwesen und der Privaten, welche die Zahlung erhält, zu untersuchen. Liegt auf dieser Ebene kein mehrwertsteuerliches Austauschverhältnis vor, muss weiter geprüft werden, ob die Geldleistung des Staates Entgelt für die Leistung der Privaten an einen Dritten als Leistungsempfänger darstellt, d.h. ob es sich um eine so genannte Entgeltauffüllung (Preisauffüllung) handelt (vgl. Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Wird ein Austauschverhältnis zwischen dem Staat und der Empfängerin der staatlichen Geldleistung aber bejaht, erübrigt sich die Prüfung der Frage, ob eine Preisauffüllung gegeben ist. Da die Geldleistungen des Gemeinwesens diesfalls in einem innerlichen Zusammenhang mit den Leistungen des Geldempfängers an den Staat stehen, können sie nicht gleichzeitig eine zusätzliche Gegenleistung (Preisauffüllung) im Verhältnis zwischen der Empfängerin der Geldleistung und dem Dritten darstellen, d.h. auch dort in einem ursächlichen Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch stehen (vgl. Entscheid der SRK vom 23. März 2004, a.a.O., E. 2b mit Hinweis).

2.4 Gewisse Umsätze sind von der Steuer ausgenommen. Dazu gehören u.a.

Umsätze gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung mit Einschluss von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art. Jegliche Form von Unterricht, gleich welcher Stufe, wird von der Steuer befreit (Kommentar des EFD zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, S. 14).

3.

3.1 Im Folgenden ist zunächst zu prüfen, ob zwischen dem Kanton Y._____ und der Beschwerdeführerin ein Leistungsaustausch im mehrwertsteuerlichen Sinn vorliegt. Für den Fall, dass dies zu bejahen ist, ist im Weiteren abzuklären, ob der Sachverhalt allenfalls gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV steuerbefreit ist.

3.2 Aufgrund des Vertrages vom _____ 1996 zwischen dem Staat Y._____ und der Beschwerdeführerin übernimmt diese folgende Aufgabe: Sie verpflichtet sich zum Betrieb einer Berufsschule mit Sitz in Y._____, die zum Erwerb eines vom Schweizerischen Roten Kreuz anerkannten Diploms – DN I und DN II – in Gesundheits- und Krankenpflege führt. Als Richtzahl für die Ausbildungsabschlüsse sind 40 DN I und 45 DN II Schülerinnen und Schüler jährlich vereinbart (Ziff. 1 des Vertrages). Die Beschwerdeführerin untersteht der Aufsicht der kantonalen Z._____ (Ziff. 2). Der Kanton verpflichtet sich demgegenüber, der Beschwerdeführerin die Bau- und Einrichtungskosten sowie die jährlichen Betriebskosten zu vergüten (Ziff. 5).

Die gesetzliche Grundlage für dieses Vorgehen befindet sich im kantonal-_____ Gesetz vom _____. Der Kanton hat im Rahmen der Spitalplanung sicherzustellen, dass auch in Zukunft eine ausreichende Spitalversorgung für die Bevölkerung gewährleistet werden kann. Zur Erreichung dieses Planungsziels sind die künftigen Bedürfnisse an Spitalpersonal zu erheben und die entsprechende Notwendigkeit von Schulen zu bestimmen, die er zugleich zur Verfügung zu stellen hat. Die Durchführung dieser ihm obliegenden, staatlichen Aufgabe kann er auch an Private (z.B. private Körperschaften oder Stiftungen) übertragen (vgl. _____).

Die Beschwerdeführerin ist vertraglich im Weiteren gehalten, die Schule und das Ausbildungsprogramm entsprechend den kantonalen Vorgaben der Gesundheits- und Fürsorgeplanung sowie den Bestimmungen und Richtlinien des SRK zu organisieren und durchzuführen (Ziff. 3.1 und 3.2 des Vertrages); das Organisationsreglement, sowie dessen grundsätzliche Änderungen, das Schulreglement und Änderungen im Ausbildungs-programm der Z._____ zur Genehmigung zu unterbreiten (Ziff. 3.3 und 3.4); die Z._____ über die Promotionsordnung, die Verträge mit den Ausbildungs-stationen und über die Schulbesuche der fachlichen Überwachungsinstanz Schweizerischen Roten Kreuzes zu orientieren

(Ziff. 3.5 und 3.6); dieser die Schulbesuchsberichte des Schweizerischen Roten Kreuzes, die gemäss _____ verlangten statistischen Angaben, sowie einen jährlichen Tätigkeitsbericht zuzustellen (Ziff. 3.7 und 3.8) und die vom Kanton eingegangenen Ausbildungsverträge mit der Stiftung _____ zu übernehmen (Ziff. 3.9 bis 3.11). Für die Ausbildung für im Kanton Y._____ wohnhafte Auszubildende soll die Beschwerdeführerin keinen Beitrag an die Betriebskosten erheben, für alle anderen sind Beträge gemäss Weisungen der Z._____ in Rechnung zu stellen (Ziff. 4). Als Kündigungsfrist wird ein Jahr vereinbart (Ziff. 6).

Der Auftrag an die Beschwerdeführerin ist mit diesem Vertrag genau spezifiziert und die vertraglich festgehaltenen Vorgaben und Bedingungen detailliert, so dass die Beschwerdeführerin nicht autonom darüber entscheiden kann, wie sie die Lehrtätigkeit ausüben und welche Bildungsinhalte und -ziele sie vermitteln will; sie hat den fachlichen Ausbildungskriterien des Schweizerischen Roten Kreuzes und den kantonalen Anforderungen zu genügen. Die Beschwerdeführerin hat mit diesem Vertrag folglich eine individualisierte und konkretisierte Aufgabe übernommen und hat nicht lediglich einen – wie bei Subventionen – allgemein gehaltenen Leistungsauftrag zu erfüllen, welchen sie auf eine selbst gewählte Weise ausführen könnte. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin sind die einzelnen Vereinbarungen nicht lediglich Auflagen, die das Verhalten der Beschwerdeführerin in einem richtungsweisenden Sinne lenken wollen, wie dies für eine Subvention typisch wäre. Die Leistungspflichten und deren Erbringungsmodalitäten sind, wie bereits ausgeführt, konkret, und eben diese will der Kanton finanziell abgelten sowie mittels verschiedener Aufsichts-, Mitteilungs- sowie Genehmigungspflichten und allenfalls Kündigungsmöglichkeit sicher stellen. Eine Überprüfung der Aufgabenübertragung ist namentlich bei anhaltendem Unterschreiten der Anzahl Auszubildenden und beim Vorliegen von Beanstandungen des Schweizerischen Roten Kreuzes möglich (vgl. Beschluss des Regierungsrates des Kantons Y._____). Im Gegenzug übernimmt der Kanton die Bau- und Einrichtungskosten und sämtliche, jährlich anfallende Betriebskosten. Die Leistungen des Kantons gehen damit über einen bloss unterstützenden Förderungswillen hinaus, wie dies für Subventionen gilt. Die Beschwerdeführerin erhält die staatlichen Beiträge als Entgelt für ihre vertragsgemäss erbrachten Dienstleistungen. Das Erfordernis, wonach einer mehrwertsteuerlichen Leistung ein Entgelt als Gegenleistung gegenüberstehen muss, ist demzufolge vorliegend erfüllt.

Die Beschwerdeführerin trägt vor, sie übe ihre Tätigkeit allein aufgrund ihrer in den Statuten verankerten Motive aus und würde auch ohne staatliche Aufgabenübertragung oder finanzielle Unterstützung DN I und DN II Ausbildungen anbieten. Diese Einwände sind unbeachtlich bzw. hypothetisch. Massgebend und zu beurteilen ist der tatsächlich vorliegende Sachverhalt. Die Beschwerdeführerin hat im fraglichen Zeitraum die Beiträge des Kantons erhalten, weil sie die entsprechenden Dienstleistungen erbracht hat bzw. damit sie diese erbringt. Eine innere

Verknüpfung, ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Entschädigung und den Leistungen der Beschwerdeführerin ist mithin gegeben, weshalb ein mehrwertsteuerliches Austauschverhältnis zu bejahen ist.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Übertragung von öffentlichen Aufgaben auf die beschriebene Weise vom Gemeinwesen auf eine Private, ein Leistungsaustauschverhältnis (vgl. E. 2.2) zwischen der beigezogenen Privaten und dem Gemeinwesen zur Folge hat. Der Leistungsaustausch ist gemäss konstanter Rechtsprechung darin zu sehen, dass die Private eine eigentlich dem Gemeinwesen obliegende Tätigkeit übernimmt und dafür entschädigt wird (vgl. statt vieler: Entscheide der SRK vom 23. März 2004 a.a.O., E. 3.b, vom 25. Januar 1999 [SRK 1998-046] E. 4d.bb; bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 24. November 1999, veröffentlicht in Steuer Revue [StR] 2000 55).

3.3 Eventualiter macht die Beschwerdeführerin geltend, die vom Kanton entrichteten Beiträge würden Drittentgelt für von ihr an die Schülerinnen und Schüler erbrachten Ausbildungsleistungen darstellen, auf welche Art. 14 Ziffer 9 MWSTV Anwendung finde.

Da der relevante Leistungsaustausch zwischen dem Kanton und der Beschwerdeführerin stattfindet (E. 3.2), fällt vorliegend die Frage, ob ein zweites Leistungsaustauschverhältnis zwischen letzterer und den Schülerinnen und Schülern existiert, dahin. Denn eine Zahlung, welche Gegenleistung bildet für die Leistung der Beschwerdeführerin an den Kanton, kann nicht gleichzeitig Entgelt im Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Schülerinnen und Schülern sein. Dies ist mehrwertsteuersystematisch ausgeschlossen (vgl. dazu oben E. 2.4; ebenso Entscheide der SRK vom 23. März 2004, a.a.O., E. 3c; vom 19. Juli 1999, a.a.O., E. 8b). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin stellt sich folglich die Frage nicht, ob sie Leistungen nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV erbringt und die fraglichen Beiträge Drittentgelt darstellen.

4. Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist, und der Einspracheentscheid der ESTV vom 2. Februar 2004 zu bestätigen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 6'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, vgl. auch Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

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

2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 6'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 6'000.-- verrechnet.

3. Dieses Urteil wird eröffnet:

   - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (_____) (mit Gerichtsurkunde)

Der Kammerpräsident:	Die Gerichtsschreiberin:
Thomas Stadelmann	Iris Widmer

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und Art. 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: