Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1338/2006
{T 0/2}

Urteil vom 12. März 2007

Mitwirkung: Richter Markus Metz (Vorsitz), Daniel Riedo, André Moser.
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Z._____, ...
Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend
Mehrwertsteuer (1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999 / Leistungsaustausch, Subventionen).

Sachverhalt:

A. Die Z._____, eine im Jahre 1988 gegründete Stiftung im Sinne von Art. 80 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210), bezweckte gemäss Handelsregistereintrag im fraglichen Zeitraum namentlich den Aufbau und die Führung einer Dokumentation über Seuchen-Informationsmittel, die Förderung und Entwicklung von Projekten zur Seuchen-Prävention, die Erarbeitung und den Einsatz von Material zur Information der Öffentlichkeit, die Sammlung, Auswertung, Archivierung und Erschliessung bestehender Informations- und Lehrmittel sowie den Betrieb einer Dokumentations- und Informationsstelle. Sie untersteht der Aufsicht des Eidgenössischen Departements des Innern (EDI).

Mit Schreiben vom 27. September 1994 teilte die Stiftung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (ESTV), mit, sie gehe davon aus, dass ihre Umsätze nicht der Mehrwertsteuer unterstellt würden. Ihre Haupteinnahmequellen, insbesondere die Beiträge des Bundes, Spenden und Schenkungen, würden nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Zu Diskussionen Anlass geben könnten allenfalls gewisse Nebeneinnahmen wie Schutzgebühren auf dem Verkauf von Broschüren, Umtriebsentschädigungen befreundeter Organisationen und Beiträge an die Kosten ihrer Zeitschrift "Zeitschrift". Sie sei jedoch der Meinung, dass es sich auch bei diesen Umsätzen um befreite Leistungen handle. Die entsprechenden Umsätze würden unter Art. 14 Ziff. 8 und 9, eventuell auch Ziff. 10 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) fallen.

Mit Schreiben vom 2. November 1995 teilte die ESTV der Stiftung mit, es treffe zu, dass Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand sowie Spenden und Schenkungen bei der Mehrwertsteuer nicht zum Entgelt gehören würden und daher vom Empfänger nicht zu versteuern seien. Demgegenüber würden die Einnahmen aus dem Verkauf von Büchern, dem Verkauf und Verleih von Videokassetten, dem Vertrieb der Zeitschrift, dem Inserateverkauf etc. sowie die Umtriebsentschädigungen befreundeter Organisationen - soweit für diese steuerbare Leistungen erbracht worden seien - der Mehrwertsteuer unterliegen. Bei Überschreitung der gesetzlichen Betragslimiten sei die Mehrwertsteuerpflicht grundsätzlich gegeben. Die Stiftung werde gebeten, anhand dieser Angaben zu prüfen, ob sie die Voraussetzungen für die Mehrwertsteuerpflicht erfülle und sich gegebenenfalls registrieren zu lassen und über ihre steuerbaren Umsätze abzurechnen.

B. Mit Schreiben vom 14. Juni 1999 teilte die Stiftung der ESTV mit, dass sie im Januar 1999 ihre Steuersituation durch ihre Revisionsstelle neu habe beurteilen lassen. Dabei sei man zur Feststellung gelangt, dass sie die Voraussetzungen der Mehrwertsteuerpflicht ab 1. Januar 1999 erfülle. Gleichzeitig reichte sie der Verwaltung den ausgefüllten Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige ein. Mit Schreiben vom 15. Juli

1999 machte sie sodann die noch verlangten weiteren Angaben. Sie hielt zudem fest, aufgrund des Schreibens vom 2. November 1995 sei sie bisher davon ausgegangen, dass insbesondere die Beiträge des Bundesamtes für Gesundheit (BAG) als Subventionen zu betrachten seien.

C. Mit Eingabe vom 14. April 2000 ersuchte der Vertreter der Stiftung die ESTV um Erlass einer Feststellungsverfügung im Sinne von Art. 51 MWSTV zur Frage der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Zahlungen des BAG, da man nach wie vor der Auffassung sei, dass es sich dabei um nicht zum steuerbaren Entgelt gehörende Subventionen handle und die Stiftung bereits in den Jahren 1994 bzw. 1995 auf eine entsprechende Anfrage hin die Auskunft erhalten habe, ihre Mehrwertsteuerpflicht sei nur gegeben, wenn der Umsatz aus dem Verkauf von Büchern, Zeitschriften, Inseraten und aus dem Videoverleih usw. jährlich Fr. 75’000.-- übersteige.

Mit Entscheid vom 6. Juli 2000 stellte die ESTV fest, dass die Stiftung die Umsätze aus dem Auftrag des BAG zur Führung eines Dokumentations- und Informationszentrums sowie zur Bearbeitung von Projekten zum Thema Seuchen ab 1. Januar 1995 zum Normalsatz zu versteuern habe. Sie sei demnach zu Recht gemäss Art. 17 MWSTV rückwirkend auf dieses Datum in dem von der Verwaltung geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden und müsse über ihre im Inland erzielten steuerbaren Umsätze abrechnen. Ferner verpflichtete die ESTV die Stiftung, ihr für das 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 1999) Fr. 476’371.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins von 5% seit 30. Dezember 1997 (mittlerer Verfall) zu zahlen.

D. Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 29. Dezember 2000 beantragte die Stiftung, der Entscheid und die EA vom 6. Juli 2000 seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie subjektiv nicht mehrwertsteuerpflichtig sei. Eventuell sei festzustellen, welche Leistungen der Stiftung für welche Zeiträume der Mehrwertsteuer unterliegen. Subeventuell sei die Berechnung der Mehrwertsteuer zu korrigieren. Zur Begründung dieser Begehren wurde im Wesentlichen angeführt, die Stiftung habe niemals einen Auftrag vom Bund erhalten, bestimmte Aktivitäten zu entfalten, sondern diese immer selbst bestimmt. Der Bund unterstütze sie lediglich durch finanzielle Beiträge.

Die Aktivitäten der Stiftung seien zudem nie auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet gewesen; sie würden im öffentlichen Interesse liegen und sich auf das Bundesgesetz vom 18. Dezember 1970 über die Bekämpfung übertragbarer Krankheiten des Menschen (Epidemiengesetz, SR 818.101) stützen. Die Beiträge würden Finanzhilfen im Sinne von Art. 3 des Bundesgesetzes vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen (Subventionsgesetz [SuG, SR 616.1]) darstellen. Die Stiftung behalte sich ferner das Recht vor, die effektiven Vorsteuern geltend zu machen.

E. Mit Einspracheentscheid vom 19. Dezember 2003 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut. Sie stellte fest, dass die Stiftung die Umsätze

aus dem Auftrag des BAG zur Führung eines Dokumentations- und Informationszentrums sowie zur Bearbeitung von Projekten zum Thema Seuchen zu versteuern habe und demnach zu Recht auf den 1. Januar 1995 als Steuerpflichtige in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden sei und mit ihr über ihre im Inland erzielten steuerbaren Umsätze ab diesem Zeitpunkt abrechnen müsse. Die Stiftung schulde der Verwaltung für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 30. Juni 1999) Fr. 297'289.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 31. Dezember 1997 (mittlerer Verfall), unter Vorbehalt einer allfälligen Berichtigung der Abrechnungen gestützt auf Art. 50 MWSTV.

Die ESTV erwog, mit der Subventionierung solle eine im öffentlichen Interesse liegende Aufgabe so gefördert werden, dass sie mit finanzieller Unterstützung freiwillig erfüllt werde. Wo eine Zuwendung des Gemeinwesens einer vom Unternehmer erbrachten Leistung zuordenbar sei, handle es sich unter Vorbehalt von nach Art. 14 MWSTV ausgenommenen Leistungen dagegen stets um steuerbares Entgelt. Ein Subventionsverhältnis im Sinne der Mehrwertsteuerverordnung liege demnach nur vor, wenn zwischen dem Subventionsgeber und dem Subventionsempfänger kein Austausch von konkreten, vertraglich oder gesetzlich geschuldeten Leistungen erfolge. Die ESTV habe in ihrem Schreiben vom 2. November 1995 nur in allgemeiner Weise verschiedene Leistungskategorien aufgezählt, welche die Mehrwertsteuerpflicht auslösen oder nicht, ohne jedoch konkret auf diese einzugehen. Die Anfrage der Stiftung sei denn auch sehr allgemein formuliert gewesen und der Sachverhalt sei nicht näher dargestellt worden. Die Verwaltung habe die Stiftung aufgefordert, anhand der Auskünfte ihre Mehrwertsteuerpflicht selber zu überprüfen, ihr also nicht mitgeteilt, dass sie die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht nicht erfülle. Es fehle auch eine genügend begründete Vertrauensgrundlage, welche die Stiftung zu dieser Annahme hätte verleiten können. Der Grundsatz von Treu und Glauben sei somit nicht verletzt worden.

F. Mit Eingabe ihres Vertreters vom 30. Januar 2004 erhebt die Z._____ (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 19. Dezember 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit den Anträgen, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin für die Jahre 1995 bis 1999 subjektiv nicht mehrwertsteuerpflichtig sei. Eventuell sei die ESTV anzuweisen, die Mehrwertsteuerforderung im Sinne der Erwägungen zu reduzieren. Zur Begründung dieser Begehren wird im Wesentlichen festgehalten, die Beschwerdeführerin und nicht das BAG habe jeweils die Initiative ergriffen und sie selber habe ihre Aktivitäten definiert. Daraus, dass diese Beschreibung dann in die Verträge eingeflossen sei, dürfe nicht vorbehaltlos geschlossen werden, der Bund habe diese Aktivitäten vorgegeben oder gar ausgelagert. Es werde daran festgehalten, dass alle Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erfüllt seien, weshalb die ESTV

an ihre 1995 erteilte Auskunft gebunden sei. Nicht etwa die Beschwerdeführerin, sondern die Verwaltung habe die rechtliche Qualifikation als Subventionen vorgenommen. Die (gemeinnützigen) Aktivitäten der Stiftung seien nie auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet gewesen; diese seien bereits objektiv nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit geeignet gewesen. Es fehle damit an einer Voraussetzung der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht. Zudem seien die vom Bund ausgerichteten Beiträge als Subventionen im Sinne von Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV zu qualifizieren und damit nicht zu besteuern.

G. In ihrer Vernehmlassung vom 10. März 2004 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei vollumfänglich und kostenfällig abzuweisen. Zur Begründung dieses Antrages führt sie im Wesentlichen dieselben Argumente an, welche sie bereits ihrem Einspracheentscheid zugrunde gelegt hat.

H. Mit Schreiben vom 22. Januar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren übernommen habe.

Auf die weitere Begründung der Eingaben wird - soweit entscheidwesentlich - im Rahmen der nachfolgenden 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. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung des bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Die Beschwerdeführerin ist durch den Einspracheentscheid der ESTV vom 19. Dezember 2003 beschwert (Art. 48 VwVG), hat diesen mit Eingabe vom 30. Januar 2004 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG) und den Kostenvorschuss von Fr. 4'500.-- fristgerecht geleistet. Auf die Beschwerde ist mithin einzutreten.

1.2 Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV), in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) war der Bundesrat gehalten, die Ausführungsbestimmungen betreffend die Mehrwertsteuer bis zum

Inkrafttreten eines Bundesgesetzes zu erlassen. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Diese stellte - als selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung - bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzesvertretendes Recht dar. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20). Dieses ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000; AS 2000 1346), 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 1995 bis 1999 verwirklicht worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Der Beschwerdeführer 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. Auflage, Zürich 2006, Rz. 1632 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und ist dabei nicht ausschliesslich an die Parteibegehren gebunden. Grundsätzlich hat die Beschwerdestanz 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. Auflage, Zürich 1998, S. 39 Rz. 112).

2.

2.1 Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV (vgl. Art. 8 Abs. 2 der Übergangsbestimmungen aBV) legt die Grundsätze fest, die der Verordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu beachten hat. Laut Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 BV (vgl. Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 der Übergangsbestimmungen aBV) unterliegen die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt ausführt (einschliesslich Eigenverbrauch), der Mehrwertsteuer. Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. f BV; vgl. Art. 8 Abs. 2 Bst. f der Übergangsbestimmungen aBV). Dementsprechend hat der Bundesrat in Art. 4 Bst. a und b MWSTV bestimmt, dass der Mehrwertsteuer die gegen Entgelt erbrachten

Lieferungen und Dienstleistungen unterliegen. Eine Lieferung liegt nach Art. 5 Abs. 1 und 2 MWSTV vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, wenn ein Gegenstand, an dem Arbeiten besorgt worden sind, abgeliefert wird und wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird. Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist; eine solche liegt auch vor, wenn immaterielle Werte und Rechte überlassen werden, gleichgültig, ob sie in einer Urkunde verbrieft sind oder nicht und wenn eine Handlung unterlassen oder wenn eine Handlung oder ein Zustand geduldet wird (Art. 6 Abs. 1 und 2 MWSTV).

Für die Frage, ob ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch - und damit eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts - vorliegt, ist entscheidend, dass die Leistung gegen Entgelt erfolgt. Die Gegenleistung muss in ursächlichem Zusammenhang mit der Leistung stehen. Erforderlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung (BGE 126 II 450 ff. E. 6; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 24 Rz. 60; Ivo P. Baumgartner, in Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und 8). Das Bundesgericht und die Lehre stellen massgeblich auf einen wirtschaftlichen Zusammenhang ab, knüpft doch die Mehrwertsteuer an wirtschaftliche Vorgänge - das heisst an Umsätze wie Lieferung und Dienstleistung - an. Sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Demnach hat die mehrwertsteuerliche Qualifikation auch der Frage, ob eine Gegenleistung in ursächlichem Zusammenhang mit der Leistung steht, in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 i.S. S. E. 3.6.1, mit Hinweisen; statt vieler: Entscheid der SRK vom 8. Juli 2004 i.S. P. SA [SRK 2002-089] E. 5a; ausführlich: Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112; siehe auch Stefan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine, 41; Baumgartner, a.a.O., ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 12). Im Übrigen ist von einem weiten Begriff der Gegenleistung auszugehen (Entscheid der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.93 S. 865 ff. E. 3a). Ein Leistungsaustausch kann unter Umständen auch gegeben sein, ohne dass ein Vertrag vorliegt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 8. Juni 2000, veröffentlicht in MWST-Journal 2/2000, S. 151 f. E. 4a).

2.2 Die Entgeltlichkeit ist nicht nur Voraussetzung dafür, dass überhaupt ein steuerbarer Umsatz vorliegt (Ausnahme: Eigenverbrauch). Das Entgelt stellt auch die Grundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer, die Bemessungsgrundlage, dar (vgl. BGE 126 II 451 E. 6a, mit Hinweisen). Gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Mehrwertsteuer vom Entgelt berechnet. Zu diesem gehört alles, was der Empfänger oder an seiner

Stelle ein Dritter 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 Nicht zum Entgelt gehören gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts handelt es sich bei den Subventionen um Beiträge, die ohne eine entsprechende konkrete (marktwirtschaftliche) Gegenleistung ausgerichtet werden, weshalb es folgerichtig ist, dass sie nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einfliessen. Eine allgemein anerkannte Umschreibung des Subventionsbegriffs gibt es im schweizerischen Recht allerdings nicht. Subventionen werden aber allgemein als Leistungen kraft öffentlichen Rechts bezeichnet, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgeber führt. Die Subvention will zwar ein bestimmtes Verhalten des Subventionsempfängers hervorrufen, das zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke geeignet erscheint; sie stellt jedoch kein mehrwertsteuerliches Entgelt an den Subventionsempfänger dar. Die Subvention ist somit dadurch gekennzeichnet, dass sich der Empfänger 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, wirtschaftlich gleichwertige Gegenleistung gegenüber, wie das für die Annahme einer steuerbaren Lieferung oder Dienstleistung im Sinne von Art. 4 ff. und 26 MWSTV vorausgesetzt wird, und sie sind damit von vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustausches (Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 5. September 2005 i.S. E. AG E. 2.3; BGE 126 II 452 f. E. 6b und 6c und 456 E. 6e, mit Hinweisen).

Anders verhält es sich etwa bei Abgeltungen für Leistungen, die der Empfänger aufgrund von direkten Abmachungen mit der Gemeinde - auf vertraglicher Basis - übernommen hat (wie beispielsweise Strassenunterhalt und Schneeräumung) und die nach allgemeiner Auffassung als Gemeindeaufgaben zu betrachten sind. Winterdienstarbeiten von Privaten auf öffentlichen Strassen waren bereits unter der Warenumsatzsteuer steuerbare Umsätze (Urteil des Bundesgerichts vom 2. März 1989, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 60 S. 59 ff.). Zur Bejahung des mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen, wie dies typischerweise beim zweiseitigen Vertrag der Fall ist. Dieser enge Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist bei der Subvention nicht gegeben. Sind mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifischen Leistungen verknüpft und ist der

Subventionsempfänger frei, wie er - im Rahmen des allgemeinen Leistungsauftrages - die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, so deutet dies auf eine Subvention hin (ASA 71 S. 170 f. E. 8). 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 vorliege oder nicht (Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 5. September 2005 i.S. E. AG E. 2.3).

2.4 Wenn die Mehrwertsteuerverordnung Subventionen von der Bemessungsgrundlage ausnimmt, so entspricht dies nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dem Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchssteuer, die nur den Umsatz belastet, das heisst die Lieferungen und Dienstleistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt ausführt (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 BV). Übrigens sieht auch das europäische Umsatzsteuerrecht vor, dass die Mitgliedstaaten die nicht unmittelbar mit dem Preis der Umsätze zusammenhängenden Subventionen von der Bemessungsgrundlage ausnehmen und für diese Subventionen den Vorsteuerabzug verhältnismässig kürzen können (vgl. Art. 11 Teil A Abs. 1 Bst. a, Art. 17 Abs. 5 Unterabsatz 1 und Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [77/388/EWG; Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1977 Nr. L 145 S. 1]). Die schweizerische Lösung ist mit der europäischen Richtlinienregelung kompatibel, was eine erklärte Zielsetzung des Verfassungsgebers war (vgl. BGE 126 II 457 E. 6 f.).

2.5 Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind nach Art. 14 Ziff. 12 MWSTV die dem Publikum unmittelbar erbrachten kulturellen Dienstleistungen der in dieser Bestimmung aufgeführten Arten, sofern hierfür ein besonderes Entgelt verlangt wird. Dazu gehören auch die Dienstleistungen von Bibliotheken, Videotheken, Archiven und Dokumentationsstellen (Bst. d). Diese Bestimmung ist indessen einzig auf Dienstleistungen, nicht aber auf Lieferungen von Gegenständen durch Bibliotheken, Videotheken, Archive und Dokumentationsstellen anwendbar. So stellen etwa der Verkauf oder die Vermietung von Videobändern steuerbare Lieferungen dar (Kommentar des EFD zur Verordnung über die Mehrwertsteuer von 22. Juni 1994, S. 15 f.). Gemäss Randziffer (Rz.) 618 der Wegleitung (1994 bzw. 1997) für Mehrwertsteuerpflichtige fallen unter die Ausnahme von Art. 14 Ziff. 12 Bst. d MWSTV namentlich der Zutritt für das Nachschlagen in Katalogen, Büchern, Archiv- und sonstigem Dokumentationsmaterial (etwa in einem Lesesaal), für das Benützen an Ort und Stelle von Lesegeräten für Microfichen oder Abspielgeräten für Video- und andere Filme, nicht jedoch die Ausleihe respektive Vermietung von Gegenständen, das Vermieten von Video-Abspielgeräten und das Überlassen von Videokabinen zum Gebrauch und auch nicht das Erteilen von Auskünften als Ergebnis von

Recherchen in Datenbanken sowie deren Benützung über Fernleitung.

3.

3.1 Im vorliegenden Fall hat sich die Beschwerdeführerin nicht als Mehrwertsteuerpflichtige angemeldet, weil sie der Auffassung war, dass neben den von ihr vereinnahmten Spenden auch die ihr durch das BAG jährlich gestützt auf die mit dieser Amtsstelle abgeschlossenen Verträge ausgerichteten Beiträge - als Subventionen - nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Eine Subvention liege nur dann nicht vor, wenn die zahlende Partei die Gegenleistung für sich selber beziehe, was namentlich bei der Bedarfsverwaltung der Fall sei. Hier handle es sich aber um Leistungen, die der Bevölkerung erbracht und nur vom Bund entschädigt würden. Entscheidend sei somit, ob der Beitragszahler (hier das BAG) als Konsument auftrete, was anhand der Frage zu entscheiden sei, zwischen welchen Parteien ein Leistungsaustausch stattfinde. Die Verknüpfung der Bundesbeiträge mit Auflagen ändere nichts an der Rechtsnatur der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen, ebenso wenig wie der Umstand, dass die Verträge mit dem BAG jeweils einen genauen Leistungskatalog beinhalteten. Die Bedingung, dass zwischen Subventionsgeber und Subventionsempfänger kein Austausch von konkreten, direkten respektive vertraglich oder gesetzlich geschuldeten Leistungen erfolge, sei mithin erfüllt. Gehörten die Spenden und Subventionen nicht zum steuerbaren Entgelt, seien die massgebenden Betragsgrenzen nie überschritten und somit die Voraussetzungen der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht nicht erfüllt worden. Abgesehen davon seien die Aktivitäten der Stiftung nie auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet gewesen. Es habe sich um gemeinnützige Aufgaben gehandelt, welche sie im öffentlichen Interesse freiwillig und uneigennützig erfüllt habe und die bereits objektiv nicht geeignet gewesen seien, Gegenstand einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit zu sein.

Die ESTV hält dafür, die Beschwerdeführerin habe mit dem BAG, das ihr einen Teil seines Aufgabenbereiches gestützt auf das Epidemiengesetz übertragen habe, eine direkte Abmachung betreffend näher bestimmte Leistungen abgeschlossen. Sie werde hierfür entschädigt, wobei sie die Gegenleistung des BAG nur erhalte, wenn sie die Leistungen, zu denen sie sich verpflichtet habe, auftragsgemäss erbringe. Angesichts des konkreten Leistungskatalogs könne nicht von einer blossen Verhaltensbindung ausgegangen werden. Die Voraussetzungen an ein steuerbares Leistungsaustauschverhältnis, nämlich der unmittelbare Zusammenhang und ein Äquivalenzverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, seien erfüllt. Die von der Beschwerdeführerin eingereichten Vertragsänderungen würden an dieser Beurteilung nichts ändern, zumal diese nachträglich und lediglich im Hinblick auf das laufende Verfahren abgeschlossene Vereinbarungen ohnehin keine Berücksichtigung finden könnten.

3.2 In den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Kopien der mit dem BAG abgeschlossenen Verträge wird das Bundesamt jeweils als "Auftraggeber",

die Beschwerdeführerin als "Beauftragte(r)" bezeichnet. Im Vertrag vom 9./18. Februar 1999 (betreffend das Jahr 1999) werden die von der Beschwerdeführerin erwarteten Tätigkeiten und Ergebnisse bzw. die zu erreichenden Ziele wie folgt umschrieben:

.....

„**2. Zielsetzung und Wirkung (outcome)**

Zielsetzung (Ebene Auftrag)	**Wirkungsumschreibung (Ebene Auftrag / Ziel)**	**Wirkungsindikatoren**
Führen einer zentralen Stelle für Informationen und Dokumentationen zu Seuchen sowie für entsprechende Beratung zu Informations- und Lehrmitteln	Dienstleistung für Allgemeinbevölkerung und MediatorInnen à jour sein mit Informationsmitteln, Dokumentationen und neuen Informationsmedien	Abgedecktes Informationsbedürfnis der Öffentlichkeit

3. Auftrag

3.1. Führung einer Dokumentations- und Vermittlungsstelle für Seuchen Informationsmaterial aus dem Inland und partiell aus dem Ausland sowie deren Auswertung.

Dies umfasst insbesondere folgende Aktivitäten:

- Erteilung von Auskünften, Informationen und Beratungen über Informationsmittel.
- Führung eines Dokumentationsdienstes, der über neue Publikationen zum Thema Seuchen, über Veranstaltungen, Kongresse und Präventionsmassnahmen national und international berichtet.
- Führen einer Gesamtübersicht über das von Bund, Kantonen und freien Trägern veröffentlichte Seuchen Informations- und Ausbildungsmaterial in der Schweiz.
- Erstellung und permanente Überarbeitung einer Adresskartei von ExpertInnen und Fachstellen zum Themenbereich Seuchen.
- Beratung und Mitarbeit bei Konzepten für Informations- und Lehrmittel.
- Orientierung des Auftraggebers und der Öffentlichkeit über den Geschäftsablauf sowie über den Stand der laufenden und vorgesehenen Projekte.

3.2. Versand von Informationsmaterialien
Die Z._____ übernimmt den Versand von Informationsmaterialien des Bundesamtes für Gesundheit und der Seuchen-Kampagne im Rahmen des bewilligten Kredits.
Zusätzliche Aufträge des BAG bedürfen der Zustimmung der Beauftragten. Grössere Aufträge werden rechtzeitig angekündigt und zusätzlich vergütet. Dies betrifft speziell die Promotion von Materialien.

3.3. Zeitschrift
Die Z._____ führt die "Zeitschrift" als aktuellen Informationsdienst zum Thema Seuchen vorläufig weiter.

3.4. Projekte
Die Z._____ übernimmt die Entwicklung und Umsetzung von Informations- und Präventionsprojekten zum Thema Seuchen sowie weiterer Projekte und Mandate im Auftrage des BAG.

4. Endprodukte / -leistungen (Ausstoss [output])

Ausstoss (Produkt/Leistung)	Quantitative Indikatoren	Qualitative Indikatoren
Erbringen einer Informations- und Dokumentationsdienstleistung gegenüber der Bevölkerung für Fragen zu Seuchen	Beantwortung von Anfragen aus der Bevölkerung und aus Fachkreisen	Zufriedenes und gut informiertes Publikum Akzeptanz der Arbeit dieser Stelle

5. Meilensteine (Zwischenziele)

Meilensteine/Zwischenziele	Erreichungstermine
Erfüllung des Dauerauftrages	31.12.99

....."

Zudem wurde festgehalten, die Beauftragte habe dem Auftraggeber den Abschluss der Arbeiten gemäss Ziff. 3 und 4 schriftlich mitzuteilen und ihm die Schlussabrechnung zu unterbreiten (Ziff. 7). Vergütet würden - gegen Rechnung - Gesamtkosten in der Höhe von Fr. 1'800'000.--. Allfällige Mehrwertsteuern seien inbegriffen (Ziff. 8.1). Kostenüberschreitungen, die mehr als 10% des Budgets der einzelnen Teilkredite übersteigen, würden zu Lasten der Beauftragten gehen (Ziff. 8.2.1, Satz 1). Der Beitrag teile sich auf die Teilkredite I bis IV wie folgt auf (Ziff. 8.3):

- Teilkredit I: Führen einer Dokumentation und Vermittlung von Informationen zum Thema Seuchen. Dieser Teilkredit deckt den allgemeinen Aufwand für den Betrieb der Geschäftsstelle und umfasst die unter Punkt 3.1 aufgeführten Leistungen (Ziff. 8.3.1).

- Teilkredit II: Versand von Informationsmaterialien. Dieser Teilkredit gilt die unter Punkt 3.2 aufgeführten Leistungen ab (Ziff. 8.3.2).

-Teilkredit II: Zeitschrift. Dieser Teilkredit umfasst die unter Punkt 3.3 erwähnten Leistungen (Ziff. 8.3.3).

- Teilkredit IV: weitere Projekte und Mandate. Dieser Teilkredit umfasst die unter Punkt 3.4 erwähnte Projektarbeit im Auftrag des BAG. Die Projekte werden jeweils einzeln vom BAG auf Antrag und auf der Basis einer detaillierten Projektbeschreibung genehmigt bzw. freigegeben (Ziff. 8.3.4).

Vom BAG finanzierte Anschaffungen von Geräten, Apparaten oder Einrichtungen, die einen Kaufpreis von Fr. 500.-- überschreiten, gelten nach Ziff. 8.4 des Vertrages als Investitionen, die Eigentum des Bundes und als solche zu inventarisieren sind (Einreichung einer entsprechenden Liste / Zusammenstellung beim BAG). Nach Beendigung des Auftrages kann die Beauftragte einen Übernahmevorschlag respektive Kaufvorschlag für dieses Material machen. Für den Jahresabschluss ist gemäss Ziff. 8.7 im Teilkredit IV eine projektbezogene Abrechnung beizulegen. Die Belege müssen dem Auftraggeber jederzeit zur Einsichtnahme aufliegen. Nach Genehmigung der Jahresrechnung gelten alle Kosten des Vorjahres als abgegolten. Gemäss Ziff. 8.9 rechnet die Beauftragte die

Sozialversicherungsbeiträge (AHV/ALV/EO/IV/UVG/BVG) selber mit den dafür zuständigen Stellen ab. Eine vorzeitige Auflösung des Vertrages ist nur aus ausserordentlichen und schwerwiegenden Gründen möglich. In diesen Fällen sollen die Bestimmungen der "Allgemeinen Geschäftsbedingungen des Bundes für Dienstleistungsaufträge" analog zur Anwendung kommen (Ziff. 9.2).

Die Verträge für die früheren Jahre lauten im Wesentlichen gleich, auch wenn sie in einzelnen Punkten leicht abweichende Regelungen enthalten.

3.3 Zu entscheiden ist in erster Linie die Frage, ob in casu - entsprechend der Auffassung der ESTV - ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch - im Zweierverhältnis Gemeinwesen - Beauftragter (Mehrwertsteuerpflichtige) - vorliegt, das heisst die Zahlungen des BAG als Gegenleistung für (ganz bestimmte, konkrete) Leistungen der Beschwerdeführerin an das Gemeinwesen erfolgen und dem Gemeinwesen ein direkter verbrauchsfähiger Nutzen zukommt, die öffentliche Hand mithin Verbraucherin der Leistung ist. Falls diese Frage zu bejahen ist, erübrigt es sich namentlich zu prüfen, ob die Geldleistungen des Bundes (zusätzliches) Entgelt für Leistungen des Empfängers gegenüber Dritten (mithin im Dreierverhältnis) darstellen könnten.

Dass zwischen dem BAG und der Beschwerdeführerin eine vertragliche Regelung getroffen worden ist und dass im Rahmen derselben auch gewisse Pflichten zur Berichterstattung vorgesehen sind, spricht noch nicht gegen die Annahme eines Subventionsverhältnisses, handelt es sich doch dabei um Instrumente, die gerade auch dazu dienen können, einen "Leistungsauftrag" mit Subventionscharakter (im Sinne von Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG) zu regeln bzw. in Bezug auf die Erreichung des öffentlichen Zwecks abzusichern (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 5. September 2005, a.a.O., E. 2.4). In den zu beurteilenden Verträgen sind allerdings die von der Beschwerdeführerin zu erfüllenden Aufgaben dermassen detailliert umschrieben, dass nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts nicht mehr davon ausgegangen werden kann, der Bund wolle bloss der Beschwerdeführerin (in allgemeiner Weise) die Weiterführung ihrer Tätigkeit ermöglichen. So wird etwa ganz konkret festgelegt, dass die Beschwerdeführerin eine Dokumentations- und Vermittlungsstelle für Informationsmaterial zu führen habe, wobei noch genauer spezifiziert wird, welche Aktivitäten dies umfasse, dass sie Informationsmaterialien des BAG zu versenden habe, die "Zeitschrift" als Informationsdienst (weiter) zu führen habe und dass sie die Entwicklung und Umsetzung von Informations- und Präventionsprojekten sowie weitere Projekte und Mandate im Auftrage des BAG zu übernehmen habe (vgl. Ziff. 3 der oben auszugsweise wiedergegebenen Vereinbarung betreffend das Jahr 1999). Die Beschwerdeführerin ist also keineswegs - im Rahmen eines bloss allgemeinen Leistungsauftrags - frei, wie sie die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will.

Das BAG ist gesetzlich zur Prävention im Bereich der übertragbaren Krankheiten verpflichtet, wobei ihm ausdrücklich die Möglichkeit

eingeräumt wird, bestimmte Aufgaben und Befugnisse privaten gemeinnützigen Organisationen zu übertragen (Art. 1 Abs. 1 des Epidemiengesetzes). Aus Sicht des BAG liegt daher ein Einkauf von Leistungen vor, welche es benötigt, um seinem gesetzlichen Auftrag nachkommen zu können. Dies ist augenfällig bei Leistungen wie etwa dem Versand von Informationsmaterialien des BAG oder der Durchführung von Projekten und der Erledigung von Mandaten im Auftrag des Bundesamtes. Es gilt aber grundsätzlich in gleicher Weise für alle andern in den Vereinbarungen geregelten Aufgaben, müsste doch das BAG, würde es diese Leistungen nicht von der Beschwerdeführerin (und auch nicht von einem anderen Dritten) beziehen, selber eine Dokumentationsstelle und einen Informationsdienst führen, entsprechende Präventionsprojekte durchführen usw. Ob dies allenfalls, wie die Beschwerdeführerin meint, in Bezug auf gewisse Teilaufgaben aus moralischen oder politischen Gründen nicht opportun wäre, kann offen gelassen werden. Dies kann im Hinblick auf die mehrwertsteuerliche Qualifikation der in Frage stehenden Tätigkeiten offensichtlich keine Rolle spielen, zumal das Bundesgericht entschieden hat, dass auch der Auftrag an eine private Unternehmung, ein "Gassenzimmer" zu führen und "nachgehende Drogenarbeit" zu verrichten - also Aktivitäten, für welche die von der Beschwerdeführerin geäusserten Bedenken erst recht gelten müssten - zu einem Leistungsaustausch führt, welcher der Mehrwertsteuer unterliegt (Urteil des Bundesgerichts vom 5. September 2005, a.a.O., E. 3.2 und 3.3). Die Beschwerdeführerin ist ihrerseits vertraglich zur Erledigung dieser Aufgaben verpflichtet. Aufgrund der geschlossenen Vereinbarungen kann sie nicht frei über die Ausübung der übernommenen Tätigkeiten entscheiden. Dies erhellt denn auch etwa klar aus der vertraglichen Klausel, wonach den Beauftragten eine Aufklärungspflicht hinsichtlich Tatsachen trifft, welche die vertragsmässige Erfüllung in Frage stellen (etwa die Nichterfüllbarkeit eingegangener Verpflichtungen) oder die zu unzweckmässigen Lösungen führen können (Ziff. 3.4 des Vertrages für das Jahr 1998).

Zweifellos verhält es sich auch so, dass die Tätigkeiten der Beschwerdeführerin - aus deren Sicht - auf den Erhalt der Bundesgelder gerichtet sind. Aufgrund der vertraglichen Regelung darf diese die Ausrichtung der entsprechenden Beträge erwarten. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin genügt dies denn auch zur Annahme einer auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichteten Betätigung, wie sie zur Begründung der subjektiven Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer erforderlich ist. Nicht notwendig ist im Übrigen eine Gewinnabsicht oder dass tatsächlich Gewinn erzielt wird (vgl. statt vieler den Entscheid der SRK vom 18. Februar 2005, a.a.O., E. 2a; vgl. auch das Urteil des Bundesgerichts vom 5. September 2005, a.a.O., E. 1.1). Der für die Annahme eines Leistungsaustauschs erforderliche ursächliche Zusammenhang ist somit zwischen den Leistungen der Beschwerdeführerin und den Zahlungen des Bundes gegeben. Die Letzteren stellen mithin das Entgelt im Sinne von Art. 26 MWSTV für die Leistungen der Beschwerdeführerin dar, weshalb es sich dabei nicht um

Subventionen handeln kann. Dies gilt im Übrigen für die ganzen vom Bund bezahlten Beträge, denn einerseits dienen wie bereits gesagt alle Leistungen, zu denen sich die Beschwerdeführerin vertraglich verpflichtet hat, in gleicher Weise der Ausführung des Auftrags, welchen das BAG - um seinen eigenen gesetzlichen Verpflichtungen nachkommen zu können - erfüllt haben will und andererseits beruhen sie auch alle auf ein und derselben rechtlichen Grundlage.

3.4 Auch nicht stichhaltig ist schliesslich das Argument der Beschwerdeführerin, es könne deshalb kein Leistungsaustausch zwischen ihr und dem Bund vorliegen, weil die Leistungen der Bevölkerung erbracht und nur vom Bund entschädigt würden; ein der Mehrwertsteuer unterliegender Umsatz könne nur dann vorliegen, wenn der Bund entsprechende Waren oder Dienstleistungen als Konsument (Verbraucher), das heisst im Rahmen der Bedarfsverwaltung, beziehe. Dies sei hier nicht der Fall, da das BAG ja wohl nicht selber an Seuchen erkranken könne. Wenn wie hier das Gemeinwesen gesetzlich verpflichtet ist, bestimmte Aufgaben zu erfüllen und wenn es diese auf vertraglicher Basis von einem externen Leistungserbringer bezieht, besteht indessen - auch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung - zwischen Gemeinwesen und Drittanbieter ein Leistungsaustauschverhältnis. Dies hat dann aber zwingend zur Folge, dass zwischen dem externen Anbieter und den Personen, welche die vom Gemeinwesen finanzierten Dienste in Anspruch nehmen, nicht gleichzeitig ebenfalls ein Leistungsaustauschverhältnis vorliegen kann, dergestalt dass die Zahlungen des Gemeinwesens als Entgelt eines Dritten im Sinne von Art. 26 Abs. 2 MWSTV betrachtet werden könnten (so ausdrücklich das Bundesgericht im Urteil vom 5. September 2005, a.a.O., E. 4.4 [betreffend Betrieb eines "Gassenzimmers" und "nachgehende Drogenarbeit"], jedenfalls soweit die Dienste der interessierten Bevölkerung völlig unentgeltlich angeboten werden; vgl. auch den Entscheid der SRK vom 19. Juli 1999, a.a.O., E. 8b [betreffend Erarbeitung, Harmonisierung, Veröffentlichung und Verbreitung von technischen Regeln; Unterhalt einer Sammlung von technischen Regeln etc.]). Nicht anders verhält es sich im Übrigen in den Fällen, wo Gemeindeaufgaben wie Winterdienstarbeiten und Strassenunterhalt auf öffentlichen Strassen vertraglich auf Private übertragen werden. Diesfalls wurde bereits unter der Warenumsatzsteuer von steuerbaren Umsätzen ausgegangen (ASA 60 S. 59 ff.), was das Bundesgericht für die Mehrwertsteuer dann bestätigt hat (ASA 71 S. 170 ff. E. 8 und 9). Auch hier wird also ohne weiteres ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen Gemeinde und privatem Unternehmen angenommen, obwohl diese Dienste zu Gunsten aller Strassenbenützer und nicht etwa in erster Linie im Interesse der Gemeinde selber (für deren eigene Fahrzeuge) erbracht werden.

3.5 Aus der im Öffentlichen Beschaffungswesen vorgenommenen Unterscheidung zwischen Finanzhilfen (Subventionen) und öffentlichen Beschaffungen kann die Beschwerdeführerin ebenfalls nichts für sich ableiten. Einerseits handelt es sich beim Beschaffungsrecht und beim

Mehrwertsteuerrecht um zwei völlig verschiedene Rechtsgebiete, weshalb es von vornherein als problematisch erscheint, Abgrenzungen, wie sie im einen Bereich erfolgen, auf das andere Gebiet übertragen zu wollen. Andererseits hat die BRK in ihrem Entscheid vom 11. Oktober 2001 (veröffentlicht in VPB 66.4, vgl. insbesondere E. 2b/bb und 2c/dd) im Falle von ähnlichen Leistungen wie sie hier zur Diskussion stehen (Projekt zur Seuchen-Prävention bei Sub-Sahara MigrantInnen) erkannt, dass es sich dabei unbestrittenermassen um eine öffentliche Beschaffung handle.

3.6 Der ESTV ist schliesslich darin zuzustimmen, dass den von der Beschwerdeführerin nachträglich eingereichten Vertragsänderungen, die offensichtlich lediglich im Hinblick auf das vorliegende Verfahren stipuliert worden sind, keine Relevanz zukommen kann. Ausserdem enthalten diese ohnehin bloss einen nachträglichen Verzicht auf die Anwendung der Klausel der Allgemeinen Geschäftsbedingungen des Bundes für Dienstleistungsaufträge, wonach alle bei der Vertragserfüllung entstandenen Schutzrechte des geistigen Eigentums der Auftraggeberin gehören sowie eine deklaratorische Unterstellung unter das Subventionsgesetz. Selbst wenn solche nachträgliche Änderungen eines früher abgeschlossenen Vertrages Berücksichtigung finden könnten, würden diese somit nichts am grundsätzlichen Charakter des Rechtsgeschäfts, das heisst insbesondere am Vorliegen eines Leistungsaustauschverhältnisses, ändern.

4.

4.1 Die Beschwerdeführerin beruft sich sodann auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes. Der für den Bereich des öffentlichen Rechts nunmehr in Art. 9 BV verankerte und früher aus Art. 4 aBV abgeleitete Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (BGE 126 II 387 E. 3a, mit Hinweisen; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., S. 130 ff. Rz. 622 ff., insbesondere S. 140 ff. Rz. 668 ff.; PIERRE MOOR, Droit administratif, Bd. I, 2. Auflage, Bern 1994, S. 428 ff.). Zunächst einmal bedarf jedoch der Vertrauensschutz einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss nämlich durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., S. 132 Rz. 631). Dies geschieht sehr oft dadurch, dass auf Anfragen von Bürgern hin Auskünfte oder Zusicherungen erteilt werden, kann aber allenfalls auch in anderer Form erfolgen.

Es müssen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann (BGE 122 V 409 E. 3a/bb; 121 II 479 E. 2c und 119 V 307 E. 3a mit Hinweisen; ASA 70 S. 168 E. 4a; 65 S. 69 E. 5a). So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend wenn:

- die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat;

- wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte;

- wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte;

- wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können und

- wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat.

Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (Urteil des Bundesgerichts 2A.256/2003 vom 8. Januar 2004 E. 5.2; BGE 121 II 479; 118 Ia 254; 117 Ia 285; ARTHUR HAEFLIGER, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., S. 131 f. Rz. 626 ff.; RENÉ A. RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 74 und Nr. 75 B III/b/2; BEATRICE WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel und Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts, die allerdings in der Lehre bei weitem nicht auf einhellige Zustimmung stösst, geht im Steuerrecht - im Hinblick auf die Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip hier zukommt - der Vertrauensschutz weniger weit als in anderen Rechtsgebieten. Eine vom Gesetz abweichende Behandlung von Steuerpflichtigen fällt nur dann in Betracht, wenn die genannten Voraussetzungen klar und eindeutig erfüllt sind; hierbei ist ein strenger Massstab anzulegen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 16. Februar 1990, veröffentlicht in ASA 60 S. 56 E. 3; BGE 118 Ib 316 E. 3b; Entscheid der SRK vom 17. Juli 2001, veröffentlicht in VPB 66.43 E. 4b sowie vom Bundesgericht bestätigter Entscheid der SRK vom 3. Februar 2000 i.S. B. [SRK 1999-034] E. 7b; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 28; *contra*: Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 13. Dezember 1994, veröffentlicht in VPB 60.16 E. 3c/bb; MOOR, a.a.O., S. 429; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 2. Auflage, Basel und Frankfurt am Main 2002, § 3 Rz. 61; JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2. Auflage, Lausanne 1998, S. 95; XAVIER OBERSON/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, La jurisprudence du Tribunal Fédéral rendue en 2004 en matière de TVA, in ASA 75 S. 49).

4.2 Die Beschwerdeführerin hält zur Frage des Vertrauensschutzes fest, sie habe in ihrem Schreiben vom 27. September 1994 erstens dargelegt, dass ihre Haupteinnahmequellen aus Beiträgen des Bundes, Spenden und Schenkungen bestünden, wobei sie den Begriff "Subvention" selber nicht verwendet habe, sondern bloss die Meinung geäussert habe, dass diese

Einnahmen der Mehrwertsteuer nicht unterliegen würden. Sodann habe sie ausgeführt, dass allenfalls gewisse "Nebeneinnahmen" zu Diskussionen Anlass geben könnten. Die Auskunft der ESTV vom 2. November 1995 sei dann keineswegs eine bloss allgemeine und vage Meinungsäusserung gewesen, sondern die Verwaltung habe ganz konkret Bezug auf den geschilderten Sachverhalt genommen und selbst keinerlei Zweifel gehabt, dass die "Beiträge des Bundes" (so die Anfrage) als "Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand" gelten würden. Die Verwaltung und nicht etwa die Beschwerdeführerin habe diese rechtliche Qualifikation als Subventionen vorgenommen. Das Schreiben enthalte denn auch keine weiteren Ausführungen dazu, namentlich keinen Vorbehalt und auch keine sonstigen Hinweise, welche diese Qualifikation hätten als unsicher erscheinen lassen. Hätte sie Zweifel gehabt, so hätte die ESTV diese äussern müssen und sie hätte allenfalls die Verträge einverlangen oder einen entsprechenden Vorbehalt anbringen müssen. Die Auskunft der Verwaltung sei somit durchaus konkret gewesen. Sie habe vernünftigerweise gar nicht anders verstanden werden können, als dass die unter Ziff. 1 des Schreibens erwähnten Einnahmen (insbesondere Subventionen) nicht steuerbar, die unter Ziff. 2 erwähnten Nebeneinnahmen dagegen steuerbar seien und die Beschwerdeführerin anhand der Angaben zu diesen Nebeneinnahmen zu prüfen habe, ob sie die Voraussetzungen der Mehrwertsteuerpflicht erfülle.

Die ESTV hält demgegenüber fest, dass die Anfrage der Stiftung generell formuliert und ihr Antwortschreiben entsprechend in allgemeiner Weise abgefasst gewesen sei. Sie habe der Beschwerdeführerin denn auch nicht verbindlich mitgeteilt, dass keine Mehrwertsteuerpflicht bestehe, sondern diese vielmehr gebeten, anhand der Angaben zu prüfen, ob die Voraussetzungen der Mehrwertsteuerpflicht erfüllt seien. Offensichtlich habe die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt ihrer Anfrage keinen Zweifel daran gehabt, dass es sich bei den seitens des BAG entrichteten Entgelten um Beiträge der öffentlichen Hand bzw. Subventionen gehandelt habe; anders lasse es sich nicht erklären, dass sie in ihrer Anfrage überhaupt habe annehmen können, dass die Beiträge des Bundes nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Ohne Kenntnis der Regelung gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV hätte sie eher von steuerbarem Entgelt ausgehen müssen. Entgegen ihrer Darlegung habe sie in ihrer Anfrage also sehr wohl eine entsprechende mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation in Bezug auf die Entgelte des BAG vorgenommen, weshalb sie diesbezüglich auch keine Frage an die ESTV gerichtet habe. Zudem habe sie damals auch nicht erwähnt, dass mit dem BAG ein Vertrag abgeschlossen worden sei, weshalb der Vorwurf an die Verwaltung, diese hätte die abgeschlossenen Verträge zur näheren Prüfung des Sachverhaltes einverlangen sollen, nicht nachvollziehbar sei.

4.3 In der Tat hat die Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 27. September 1994 an die ESTV festgehalten, sie gehe davon aus, dass ihre Umsätze nicht der Mehrwertsteuer unterstellt würden. Ihre Haupteinnahmequellen, insbesondere die Beiträge des Bundes, Spenden

und Schenkungen, würden nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Zu Diskussionen Anlass geben könnten allenfalls gewisse Nebeneinnahmen wie die Schutzgebühren auf dem Verkauf von Broschüren, Umtriebsentschädigungen befreundeter Organisationen und Beiträge an die Kosten ihrer Zeitschrift "Zeitschrift". Sie sei aber der Meinung, dass es sich auch bei diesen Umsätzen um befreite Leistungen handle. Aufgrund dieses Wortlauts der Anfrage durfte die ESTV durchaus davon ausgehen, dass für die Beschwerdeführerin die mehrwertsteuerliche Behandlung der ihr vom Bund zufliessenden Beiträge klar sei und dass sich ihr Auskunftsbegehren ausschliesslich auf die sogenannten "Nebeneinnahmen" beziehe, zumal die Stiftung weder die mit dem BAG abgeschlossenen Verträge vorgelegt noch auch nur erwähnt hat, dass solche Verträge existierten. Die Verwaltung hat dann in ihrem Antwortschreiben vom 2. November 1995 unter Ziff. 1 zwar festgehalten, es treffe zu, dass Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand sowie Spenden und Schenkungen bei der Mehrwertsteuer nicht zum Entgelt gehören würden und daher vom Empfänger nicht zu versteuern seien. Andererseits müssten Mehrwertsteuerpflichtige mit solchen Einnahmen den Vorsteuerabzug verhältnismässig kürzen. Damit hat sie indessen bloss den Inhalt der gesetzlichen Bestimmungen (Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV; Art. 30 Abs. 6 MWSTV) wiedergegeben. Sie sah sich offensichtlich nicht veranlasst, die Begriffe "Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand" sowie "Spenden" und "Schenkungen" näher zu umschreiben und insbesondere gegenüber Sachverhalten, wo die Zahlungen des Gemeinwesens steuerbares Entgelt darstellen, abzugrenzen.

Auch daraus, dass die ESTV ihre Antwort mit "Steuerpflicht Ihrer Organisation" überschrieben und festgehalten hat, sie teile der Beschwerdeführerin "zur Steuerpflicht (ihrer) Organisation … Folgendes mit: …", kann zudem nicht abgeleitet werden, die Verwaltung habe eine umfassende Prüfung der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht vornehmen und insbesondere auch die Frage, ob tatsächlich Subventionen bzw. diesen gleichgestellte Beiträge der öffentlichen Hand vorliegen, untersuchen wollen. Die Beschwerdeführerin irrt im Übrigen, wenn sie annimmt, dass erst eine später erfolgte Praxisverschärfung dazu geführt habe, dass die Zahlungen des Gemeinwesens an einen externen Leistungserbringer für die Erfüllung vertraglich übernommener Aufgaben als steuerbares Entgelt qualifiziert worden seien. Wie sich dem Entscheid der SRK vom 19. Juli 1999 (a.a.O., Sachverhalt / Teil A) entnehmen lässt, hat die ESTV in einem in vielerlei Hinsicht mit dem vorliegenden vergleichbaren Fall bereits mit Schreiben vom 8. November 1994 der Betroffenen mitgeteilt, dass die Mandatsbeiträge, welche ihr das Bundesamt X. ausrichte, nicht von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien, weil es sich dabei nicht um Subventionen im Sinne von Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV, sondern um die vertraglich festgesetzte Abgeltung bestimmter Leistungen gehandelt habe. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesgerichts, wonach die Voraussetzungen des

Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sein müssen und hierbei ein strenger Massstab anzulegen ist, sowie des für die Mehrwertsteuer geltenden Selbstveranlagungsprinzips, welches dem Mehrwertsteuerpflichtigen die volle Verantwortung für die korrekte Abrechnung der Mehrwertsteuer überbindet, kommt das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, dass eine Vertrauensgrundlage, namentlich eine falsche Auskunft, im Vertrauen auf deren Richtigkeit die Beschwerdeführerin Dispositionen getroffen hätte, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können, in casu nicht gegeben ist. Es ist daher festzuhalten, dass die ESTV den Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzt hat, ohne dass noch geprüft werden müsste, wie es sich in Bezug auf die übrigen Voraussetzungen des Vertrauensschutzes verhält.

5.

5.1 Mit ihrem Eventualantrag verlangt die Beschwerdeführerin schliesslich, die mit dem TK I abgegoltenen Leistungen (Führen der Seuchen-Dokumentationszentrale) seien als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze im Sinne von Art. 14 Ziff. 12 MWSTV zu behandeln und der Beitrag des BAG für die Zeitschrift "Zeitschrift" (TK III) sei bloss zum reduzierten Satz zu besteuern. Konkret habe die Stiftung alle Publikationen zum Thema Seuchen gesammelt und dem Publikum zugänglich gemacht. Diese Sammlung habe Tausende von Büchern, Grauliteratur, Zeitschriften, Videos, CD-Roms sowie weitere Informationsmaterialien umfasst und sei für die Benützer aufwändig aufbereitet worden. Die Inhalte seien je nach Verwendungszweck gewürdigt bzw. bewertet und den Benützern (vor allem Lehrer, Schüler, Studenten, Forscher und andere Interessierte) in Form eines Kurzresumés (gratis, mit Ausnahme des Videoverleihs) zur Verfügung gestellt worden. Hätte die Beschwerdeführerin keine Beiträge vom Bund erhalten, hätte sie ihre Kosten durch Eintrittsgebühren auf die Benützer überwälzen müssen und die entsprechenden Umsätze wären eindeutig unter Art. 14 Ziff. 12 MWSTV gefallen. Das BAG habe mit anderen Worten die Einrittsgebühren für die Benützer übernommen, weshalb die Einnahmen aus dem TK I nichts anderes als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze im Sinne der genannten Bestimmung seien (mit Ausnahme der Einnahmen aus dem Videoverleih). Auch der Beitrag des BAG für die Zeitschrift "Zeitschrift", welche zu über 90% gratis abgegeben worden sei, habe die Übernahme der ungedeckten Kosten der Publikation zugunsten der Leserschaft beinhaltet. Er sei daher gemäss Art. 27 Abs. 1 Bst. a MWSTV zum reduzierten Mehrwertsteuersatz zu besteuern.

Die ESTV hält dafür, die vom BAG entrichteten Entgelte seien dem Leistungsaustauschverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dieser Behörde zuzuordnen; sie könnten daher nicht gleichzeitig als Entgelt für an Dritte erbrachte Leistungen gelten. Im Verhältnis zum BAG sei aber der Tatbestand von Art. 14 Ziff. 12 Bst. d MWSTV nicht erfüllt, könne doch das Bundesamt nicht als "Publikum" im Sinne dieser Steuerausnahme gelten. Auch erfasse die Ausnahmebestimmung nur solche Dienstleistungen, die unmittelbar und damit vor Ort erbracht würden

(beispielsweise die Einsichtnahme vor Ort gegen ein besonderes Entgelt). Solche Dienstleistungen erhalte das BAG aber nicht. Selbst im Verhältnis der Beschwerdeführerin zu Drittpersonen würde die Ausnahmebestimmung nicht greifen, da eine Informationsbeschaffung der hier vorliegenden Art, die beispielsweise in der Vornahme von Rezensionen von Büchern zum Thema Seuchen, der Übernahme von gezielten Rechercheaufträgen und der Vermittlung von Experten bestehe, nicht als kulturelle Dienstleistung im Sinne von Art. 14 Ziff. 12 Bst. d MWSTV gewertet werden könne. Die Beiträge für die Publikation "Zeitschrift" erhalte die Beschwerdeführerin nicht dafür, dass sie dem BAG eine bestimmte Anzahl Exemplare der Zeitschrift liefere. Vielmehr kaufe das Bundesamt eine Dienstleistung dergestalt ein, dass die Stiftung die Zeitschrift erstelle und mit diesem Medium an Stelle des BAG zum Thema informiere. Damit werde - im Rahmen der Präventionsstrategie - der behördliche Informationsauftrag erfüllt.

5.2 Das Bundesgericht hat entschieden, dass die Ausnahmebestimmung für Leistungen der Sozialhilfe und Sozialfürsorge (Art. 14 Ziff. 7 MWSTV) dann nicht anwendbar ist, wenn in Bezug auf die Tätigkeiten, in deren Genuss bedürftige Personen gelangen (Betrieb eines "Gassenzimmers" und "nachgehende Drogenarbeit"), ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen Gemeinwesen und Mehrwertsteuerpflichtigem anzunehmen ist. Zwischen den Personen, die von den gratis erbrachten Leistungen profitieren (den Drogensüchtigen) und dem Mehrwertsteuerpflichtigen könne in diesem Falle nicht gleichzeitig ebenfalls ein Leistungsaustauschverhältnis in Bezug auf diese Leistungen vorliegen. Aufgrund der Vereinbarung zwischen dem Mehrwertsteuerpflichtigen und dem Gemeinwesen seien die begünstigten Personen nicht forderungsberechtigt. Vielmehr seien diese zur Entgegennahme der Leistungen bloss ermächtigt. Mangels eines Leistungsaustausches zwischen diesen Personen und dem Mehrwertsteuerpflichtigen könnten die Zahlungen des Gemeinwesens, das selber als Leistungsempfänger zu betrachten sei, auch nicht als Entgelt eines Dritten im Sinne von Art. 26 Abs. 2 MWSTV betrachtet werden. Art. 14 Ziff. 7 MWSTV sei auf diesen Fall nicht anwendbar und die Leistungen des Mehrwertsteuerpflichtigen könnten daher nicht gestützt auf diese Bestimmung von der Mehrwertsteuer ausgenommen werden (Urteil des Bundesgerichts vom 5. September 2005, a.a.O., E. 4.4). Dies muss in analoger Weise auch in casu gelten. Art. 14 Ziff. 12 MWSTV bezieht sich ausdrücklich nur auf Leistungen, die "dem Publikum" erbracht werden. Wenn also wie bereits gesagt der Bund Leistungsempfänger im Verhältnis zur Beschwerdeführerin als Leistungserbringerin gewesen ist, während zwischen den Personen, denen die Informationen, Auskünfte usw. gratis abgegeben worden sind, und der Beschwerdeführerin kein Leistungsaustauschverhältnis bestanden hat, ist diese Ausnahme-bestimmung von vornherein nicht anwendbar.

Nicht anders verhält es sich in Bezug auf die Zeitschrift "Zeitschrift". Soweit diese den Lesern - was hier ausschliesslich Gegenstand des

Verfahrens bildet - gratis abgegeben worden ist, liegt ebenfalls kein Leistungsaustauschverhältnis mit den Personen vor, welche die Publikation erhalten haben. Hingegen hat die Beschwerdeführerin dem BAG Leistungen erbracht. Diese bestanden jedoch, wie die ESTV zutreffend ausführt, nicht in der Lieferung einer bestimmten Anzahl von Exemplaren der Publikation, sondern darin, dass die Beschwerdeführerin mittels der Herausgabe und der weitgehend unentgeltlichen Verteilung der Zeitschrift das BAG in die Lage versetzt hat, dem ihm von Gesetzes wegen obliegenden Informations- und Präventionsauftrag nachzukommen. Dabei handelt es sich nun aber um eine Dienstleistung, welche zum Normalsatz zu versteuern ist, denn gemäss Art. 27 Abs. 1 Bst. a MWSTV unterliegen dem reduzierten Satz nur die Lieferungen (und der Eigenverbrauch) von Zeitungen, Zeitschriften, Büchern und bestimmten anderen Druckerzeugnissen ohne Reklamecharakter. Auch die Anwendung des reduzierten Satzes fällt somit nicht in Betracht.

6.

6.1 Die ESTV hat der Beschwerdeführerin im Einspracheentscheid vom 19. Dezember 2003 die reduzierten Kosten des Einspracheverfahrens von Fr. 450.-- auferlegt, jedoch auf die Erhebung von Verfahrenskosten für das Entscheidverfahren verzichtet.

6.2 Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden. Einzig die Kosten von Untersuchungshandlungen können derjenigen Person, welche sie schuldhaft verursacht hat, ohne Rücksicht auf den Ausgang des Verfahrens auferlegt werden (Art. 68 Abs. 2 MWSTG).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind neue Verfahrensvorschriften grundsätzlich sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das leuchtet namentlich dann ein, wenn das neue Recht für den Rechtssuchenden günstiger ist (BGE 115 II 101; 111 V 47; vgl. KÖLZ/HÄNER, a.a.O., S. 29 Rz. 79; MOOR, a.a.O., S. 171). Die sofortige Anwendbarkeit gilt namentlich für neue Regelungen betreffend die Verfahrenskosten oder wenn die Bestimmungen für die betroffene Person günstiger sind (Urteile des Bundesgerichts 2A.68/2003 vom 31. August 2004 i.S. E. AG. E. 9, und 2A.69/2003 vom 31. August 2004 i.S. D. AG E. 9; vgl. ASA 67 S. 409 E. 3b). Die Übergangsbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes schliessen betreffend Kosten bzw. Parteientschädigungen die sofortige Anwendung der neuen Vorschriften für am 1. Januar 2001 bereits vor der ESTV hängige Verfahren nicht aus. Das Bundesgericht hat eine entgegenstehende Praxis der Verwaltung aufgehoben (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004, a.a.O., E. 9).

6.3 In casu hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 19. Dezember 2003 nach dem 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des

Mehrwertsteuergesetzes, erlassen. In Bezug auf die Verfahrenskosten im Einspracheverfahren ist daher Art. 68 MWSTG massgebend, auch wenn noch das alte materielle Recht zur Anwendung gelangt. Die im angefochtenen Einspracheentscheid verfügte Auferlegung der Kosten für das Einspracheverfahren zulasten der Beschwerdeführerin ist daher aufzuheben und die Beschwerde in diesem Punkt gutzuheissen.

7. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde hinsichtlich der Auferlegung von Verfahrenskosten im Einspracheverfahren gutzuheissen, im Übrigen jedoch in allen Punkten abzuweisen. Da die Beschwerdeführerin nur in einem untergeordneten Punkt obsiegt, rechtfertigt es sich nicht, die Verfahrenskosten zu ermässigen. Die Beschwerdeführerin hat als im Wesentlichen unterliegende Partei die gesamten Kosten des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht bzw. vor der SRK vollumfänglich zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden gemäss Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) mit Fr. 4'500.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten. Eine Parteientschädigung ist aus denselben Gründen nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde der Z._____ vom 30. Januar 2004 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 19. Dezember 2003 wird teilweise gutgeheissen, und Ziffer 5 des Dispositivs des angefochtenen Einspracheentscheides (bezüglich der Auferlegung der reduzierten Verfahrenskosten im Einspracheverfahren im Umfang von Fr. 450.--) wird aufgehoben; im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2. Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 4'500.-- werden der Z._____ auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'500.-- verrechnet.

3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4. Dieses Urteil wird eröffnet:

   - dem Vertreter der Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Johannes Schöpf

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. 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 m und Art. 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: