Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1408/2006
{T 0/2}

Urteil vom 13. März 2008

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident), Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo, Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____, Stiftung der B._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999; Spenden; Leistungsaustausch).

Sachverhalt:

A.
Das A._____, Stiftung der B._____ (nachfolgend A._____ oder Stiftung), verfolgt gemäss Handelsregisterauszug folgenden Zweck: "Schaffung und Betrieb eines Zentrums zur Ausbildung von Zentralbank-, Bank- und Wirtschaftsfachleuten aus dem In- und Ausland, Zurverfügungstellung einer Begegnungsstätte für Zentralbanken sowie andere Institutionen und Personen, die Verantwortung für Staat oder Wirtschaft tragen, Erhaltung der historisch wertvollen Liegenschaft Neues Schloss (...) samt dazugehörigem Landwirtschaftsbetrieb als landschaftlich geschlossene Einheit im Dorfe (...) usw." Aufgrund seiner Tätigkeit ist es im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Im April und Mai 2000 führt die ESTV beim A._____ eine Kontrolle durch. Der Inspektor stellte fest, dass das A._____ entgegen einem Schreiben der ESTV vom 16. Mai 1995 die von ihm erbrachten gastgewerblichen Leistungen nicht zu einem Preis wie für Dritte (Marktpreis) versteuert habe und somit die Defizitdeckungsbeiträge der B._____ nicht ausschliesslich den von der Steuer ausgenommenen Umsätze zugewiesen werden könnten. Der Inspektor teilte die erhaltenen Defizitdeckungsbeiträge in einen steuerbaren und einen von der Steuer ausgenommenen Teil auf. Daraus ergab sich eine Nachbelastung von Fr. 825'496.20. Weitere Beanstandungen, insbesondere betreffend unzureichend vorgenommener Vorsteuerabzugskürzungen, führten zu weiteren Nachbelastungen, so dass mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 129'404 eine Steuernachforderung von insgesamt Fr. 1'036'473.-- zuzüglich Verzugszins erhoben wurde.

B.
Am 4. Juli 2000 bezahlte das A._____ den Betrag von Fr. 210'975.50 für den nicht bestrittenen Teil der Nachbelastung. Mit Schreiben vom 14. August 2000 bestritt es die Nachbelastung in Höhe von Fr. 825'496.20 und ersuchte um Erlass einer einsprachefähigen Verfügung.
Die ESTV entschied am 30. Januar 2002, sie habe vom A._____ für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 zu Recht Fr. 825'497.50 (Fr. 1'036'473.-- abzüglich Zahlung von Fr. 210'975.50) nachgefordert. Sie hielt im Wesentlichen dafür, die Zahlungen der B._____ würden als Entgelt eines Dritten im Sinne von Art. 26 Abs. 2 MWSTV, zum Ausgleich für Leistungen der Stiftung A._____ an

ihre Abnehmer, gelten. Da diese Zahlungen sowohl steuerbare wie auch von der Steuer ausgenommene Leistungen betreffen würden, müsse die Vorsteuer wegen gemischter Verwendung nach Art. 32 MWSTV entsprechend gekürzt werden.

C.
Mit Eingabe vom 1. März 2002 erhob das A._____ Einsprache und beantragte im Wesentlichen, die Defizitgarantien der B._____ der Jahre 1995 – 1999 seien als Beiträge der öffentlichen Hand, eventualiter als Spenden zu behandeln und die Ergänzungsabrechnung Nr. 129'404 vom 25. Mai 2000 entsprechend um Fr. 825'496.20 herabzusetzen. Subeventualiter seien die Defizitgarantien unter Wahrung von Treu und Glauben gemäss der von der ESTV am 16. Mai 1995 erteilten Zusicherung als von der Steuer ausgenommene Zuschüsse zu behandeln und die Ergänzungsabrechnung Nr. 129'404 vom 25. Mai 2000 entsprechend um Fr. 825'496.20 zu reduzieren.

D.
Nach Wechsel diverser Korrespondenz erkannte die ESTV mit Einspracheentscheid vom 29. November 2004, es werde festgestellt, dass der Entscheid vom 30. Januar 2002 im Umfange von Fr. 210'975.50 nebst Verzugszins zu 5% seit 30. April 1998 in Rechtskraft erwachsen sei. Die Zahlung vom 4. Juli 2000 über Fr. 210'975.50 werde an die Steuerschuld angerechnet. Demzufolge habe das A._____ noch die Verzugszinsen zu bezahlen. Die Einsprache werde abgewiesen. Das A._____ schulde der ESTV für die Abrechnungsperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 (Zeit vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1999) Fr. 825'497.50 Mehrwertsteuer, zuzüglich Verzugszins zu 5% seit 30. April 1998. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen fest, die Zuschüsse der B._____ würden weder Subventionen der öffentlichen Hand noch Spenden darstellen. Bei den Beiträgen handle es sich nicht um eigentliche Defizitdeckungen, sondern um jährlich wiederkehrende Betriebsbeiträge. Diese Beiträge würden ausgerichtet, damit die Einsprecherin das Studienzentrum dem Stiftungszweck entsprechend betreibe und die Einsprecherin betreibe das Studienzentrum, um einerseits die Entgelte der Kursteilnehmer usw. einzukassieren, aber andererseits auch um die in der Stiftungsurkunde vorgesehenen regelmässigen Beiträge der Stifterin zu erhalten. Eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen dem Betrieb des Studienzentrums durch die Ein-

sprecherin und den Betriebsbeiträgen der B._____ sei gegeben. Betreffend die von der Einsprecherin geltend gemachte Zusicherung, wonach die Zuschüsse von der Steuer ausgenommen seien, führte die ESTV zusammengefasst Folgendes aus: Bei einer Besprechung mit der Einsprecherin sei die mehrwertsteuerliche Problematik der gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen einerseits und andererseits der Zuschüsse erörtert worden. Bei den gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen habe die zu lösende Problematik vor allem darin bestanden, dass die Leistungen von einem Dritten erbracht worden seien, die Einsprecherin die Infrastruktur zur Verfügung gestellt und die Leistungen einigen Teilnehmergruppen kostenlos oder zu Sonderkonditionen verrechnet habe. Bezüglich der Zuschüsse seien verschiedene Varianten geprüft worden. Aufgrund der Abwägung aller Varianten sei ein Mittelweg als annäherungsweise Ermittlung der geschuldeten Steuer, insbesondere des Eigenverbrauchs, gewählt worden. Die von der B._____ ausgerichteten Beiträge seien als Entgelt betrachtet worden, das grundsätzlich auf die steuerausgenommenen Ausbildungsleistungen sowie die steuerbaren gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen aufzuteilen sei. Da aber die gastgewerblichen Leistungen wie für Dritte (Leistungen X._____ zuzüglich Bruttogewinnmarge) versteuert würden, sei auf die Defizitdeckung keine weitere Steuer geschuldet.

Weiter führt die ESTV aus, bei der Kontrolle sei jedoch festgestellt worden, dass die gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen nicht wie für unabhängige Dritte versteuert worden seien. Der anlässlich der Kontrolle angetroffene Sachverhalt stimme somit nicht mit dem dem Schreiben vom 16. Mai 1995 zugrunde gelegten Sachverhalt überein. Schliesslich führte die ESTV aus, sie habe im Schreiben vom 16. Mai 1995 festgehalten, dass die Zuschüsse der B._____ grundsätzlich nach Massgabe der Verwendung im Verhältnis der steuerbaren und von der Steuer ausgenommenen Umsätze zu besteuern seien. Daran sei sie gebunden. Da die im Schreiben skizzierten, für die annäherungsweise Ermittlung der Steuer notwendigen Bedingungen nicht erfüllt worden seien, habe der Aussendienstmitarbeiter die entsprechende Aufteilung vornehmen müssen. Aufgrund der in der Buchhaltung enthaltenen sowie den fiktiven Umsätzen (für die kostenlos erbrachten Leistungen) sei das Verhältnis zwischen den steuerbaren und den von der Steuer ausgenommenen Umsätzen ermittelt worden. In diesem Verhältnis seien auch die Zuschüsse der B._____ aufgeteilt worden, wobei das Defizit des Gutsbetriebes vorab gedeckt worden sei.

E.
Am 14. Januar 2005 erhob das A._____, Stiftung der B._____, bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde mit – im Wesentlichen – folgenden Anträgen:

1. Der Einspracheentscheid der Eidg. Steuerverwaltung vom 29. November 2004 sei aufzuheben, die Zahlungen der B._____ für die Jahre 1995 bis 1999 seien als Spenden zu qualifizieren und die Ergänzungsabrechnung Nr. 129'404 vom 25. Mai 2000 entsprechend um Fr. 825'496.20 herabzusetzen.

2. Eventualiter: Es seien die Zahlungen der B._____ für die Jahre 1995 bis 1999 unter Wahrung von Treu und Glauben gemäss der von der Eidg. Steuerverwaltung am 16. Mai 1995 erteilten Zusicherung als von der Steuer ausgenommene Zuschüsse zu qualifizieren und die Ergänzungsabrechnung Nr. 129'404 vom 25. Mai 2000 entsprechend um Fr. 825'496.20 herabzusetzen.

3. Unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates.

Mit Vernehmlassung vom 28. Februar 2005 schliesst die ESTV auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Mit unaufgefordert eingereichter Eingabe vom 14. März 2005 nahm das A._____ zur Vernehmlassung der ESTV Stellung.
Mit Eingabe vom 11. April 2005 liess sich die ESTV zur Stellungnahme vom 14. März 2005 vernehmen.

Auf die Ausführungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit notwendig – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

F.
Am 1. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, 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 die Beurteilung des am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 Am 1. Januar 2001 sind das Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) in Kraft getreten. Das neue Recht gilt für Umsätze, die ab Inkrafttreten des MWSTG getätigt worden sind. Für die vorherigen Umsätze bleibt die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) anwendbar (Art. 93 Abs. 1 und Art. 94 Abs. 1 MWSTG).

2.

Streitgegenstand bildet vor Bundesverwaltungsgericht das in der angefochtenen Verfügung geregelte Rechtsverhältnis, soweit es im Beschwerdeverfahren noch streitig ist (Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005, E. 2.1).
Mit Einspracheentscheid vom 29. November 2004 bestätigte die ESTV

die Mehrwertsteuerschuld im Betrag von Fr. 825'497.50.-- zuzüglich Verzugszins zu 5% seit 30. April 1998. Dabei hielt sie fest, ihr Entscheid vom 30. Januar 2002 sei im Umfang von Fr. 210'975.50 nebst Verzugszins zu 5% seit 30. April 1998 in Rechtskraft erwachsen. In der Beschwerde wird die Herabsetzung der Ergänzungsabrechnung Nr. 129'404 um Fr. 825'496.20 verlangt. Gemäss Ausführungen der Beschwerdeführerin zum Streitgegenstand wird nur gegen die Mehrwertsteuernachforderung im Zusammenhang mit der Qualifikation der Zahlungen der B._____ als Bestandteil von steuerbarem resp. von der Steuer ausgenommenem Entgelt Beschwerde geführt. Sie führt weiter aus, dass auch die von der ESTV vorgenommenen Vorsteuerkorrekturen von der Beschwerde erfasst würden, soweit diese Korrekturen auf die erwähnte Qualifikation der Zahlungen der B._____ zurückzuführen seien. Aufgrund der Berechnungen in der EA Nr. 129'404 (dort insbesondere S. 3 sowie Anhang 6 S. 5) ergibt sich, dass die Vorsteuerkürzung auf der durch die ESTV vorgenommenen Berechnung zur Aufteilung von steuerbaren und ausgenommen Anteilen am Umsatz basiert. Die Zahlungen der B._____ sind zwar einerseits durch diese Aufteilung ebenfalls betroffen, umgekehrt sind die von der ESTV vorgenommenen Vorsteuerkorrekturen jedoch nicht durch die Qualifikation der Zahlungen der B._____ beeinflusst (anders als im Urteil des Bundesgerichts vom 13. Februar 2008, 2C.506/2007, E. 1.3). Damit ergibt sich, dass Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens ausschliesslich die Zahlungen der B._____ an die Beschwerdeführerin, bzw. deren mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation, sind.

3.

3.1 Nach Art. 4 MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Es muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (statt vieler: BGE 126 II 443 E. 6; Urteile des Bundesgerichts vom 30. April 2004, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 241 f. E. 3.3; 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2; vom

25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6).

3.2 Ob eine Gegenleistung aus mehrwertsteuerrechtlicher 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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.126 E. 2a/ee; ausführlich: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112). Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustausches das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich. Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2).

3.3 Ein Leistungsaustausch liegt also vor, wenn folgende Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 2.3, A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in VPB 63.93 E. 3a):

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.

Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen Leistung und Entgelt, also bei der Frage, ob ein Leistungsaustausch vorliegt, ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer entspricht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1; Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005,

veröffentlicht in VPB 69.126 E. 2a/dd; RIEDO, a.a.O., S. 230 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 182; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 9 ff. zu Art. 33 Abs. 1 und 2; vgl. auch Entscheid der SRK vom 24. August 1997, veröffentlicht in MWST-Journal 3/1997 S. 103 f. E. 4a).

3.4 Wie Spenden mit Bezug auf die Steuerbarkeit zu behandeln sind, wird in der MWSTV nicht explizit geregelt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts erfolgen Spenden wie Schenkungen freiwillig. In Abweichung von der gewöhnlichen Schenkung bezweckt der Spender mit seiner Zuwendung, dass der Empfänger eine bestimmte Aufgabe erfüllt. Der Spender will – wie auch ein Subventionsgeber – die Tätigkeit des Unternehmens allgemein fördern. Die Spende wird aber nicht hingegeben, damit der Empfänger eine konkrete Gegenleistung erbringt, sie ist nicht Leistungsentgelt und fliesst nicht in die Bemessungsgrundlage ein, auch wenn sie dem Spendenempfänger dazu dient, eine Tätigkeit auszuüben. Spenden, Legate und andere freiwillige Beiträge von Privaten oder Unternehmen werden von der Rechtsprechung den Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand gleichgestellt, welche gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV nicht zum Entgelt zählen (BGE 126 II 458 ff. E. 8; Urteile des Bundesgerichts 2C.506/2007 vom 13. Februar 2008, E. 3.3 und 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004, E. 1.1; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 4. Juli 2003, veröffentlicht in ASA 73 S. 563, E. 4.3, 4.5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-838/2007 E. 2.2, mit Hinweisen). Die Lehre bezeichnet die Spenden wie auch Schenkungen, Erbschaften, Schadenersatzleistungen, Dividenden, Subventionen, Zuschüsse usw. als sogenannte Nichtumsätze, welche nicht Gegenstand der Mehrwertsteuer bilden (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 153 f., 307 ff.).

Art. 33 Abs. 2 Satz 1 MWSTG unterscheidet neu (anders als noch die MWSTV) explizit zwischen Spenden, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können und zum Entgelt gehören, und Spenden, die nicht in diesem Sinn eine Gegenleistung darstellen und nicht steuerbares Entgelt bilden (vgl. auch Art. 38 Abs. 8 Satz 1 MWSTG). Im ersten Fall, wo eine Spende Teil eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs

darstellt, wird auch etwa von "unechten Spenden" oder "unechten Zuschüssen" und in der zweiten Konstellation von "echten Spenden" gesprochen (vgl. statt vieler: BAUMGARTNER, a.a.O., Rz. 39 ff. zu Art. 33 Abs. 1 und 2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1200 f.; vgl. zum Ganzen auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2.1).

3.5 In Verhältnissen, in welchen das Vorliegen einer Spende zu prüfen ist, sind verschiedene Konstellationen möglich, je nachdem ob zwei oder drei Parteien involviert sind (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 4; 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 "Spender" und dem Steuerpflichtigen, welcher die Zahlung erhält, zu untersuchen. Liegt auf dieser Ebene kein mehrwertsteuerliches Austauschverhältnis vor, muss weiter geprüft werden, ob die Geldleistung des "Spenders" Entgelt für die Leistung des Steuerpflichtigen an einen Dritten als Leistungsempfänger darstellt, d.h. ob es sich um eine sogenannte Entgeltauffüllung (Preisauffüllung) handelt (vgl. Art. 26 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Wird ein Austauschverhältnis zwischen dem "Spender" und dem Empfänger der Geldleistung aber bejaht, erübrigt sich die Prüfung der Frage, ob eine Preisauffüllung gegeben ist. Da die Geldleistungen des angeblichen Spenders diesfalls in einem inneren Zusammenhang mit den Leistungen des Geldempfängers an ihn 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.2.4, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.3.4, Entscheid der SRK vom 24. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.10 E. 4a).

3.6 Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV u.a. die Umsätze im Bereiche des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung, sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art; steuerbar sind jedoch die in diesem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen. Werden

gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen zusammen mit einer Schulungsleistung erbracht und nicht separat fakturiert, so hat die ESTV den Anteil der steuerpflichtigen Komponenten nach pflichtgemässem Ermessen zu schätzen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 E. 12.8).

Der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer verlangt, dass die Gesamtheit der wirtschaftlichen Aktivitäten der Steuer unterliegt. In Verwirklichung dieses Prinzips wird eine möglichst umfassende Besteuerung des Konsums angestrebt. Folglich darf der Geltungsbereich der Mehrwertsteuer nicht durch eine extensive Auslegung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen eingeschränkt werden. Insbesondere ist die Steuerbefreiung grundsätzlich nur auf diejenige Leistung anwendbar, die direkt an den Endverbraucher geht. Die Geschäfte, die der Steuerbefreiung vorausgehen, d.h. die Vorumsätze, sind gemäss konstanter Rechtsprechung nicht steuerbefreit (BGE 124 II 210 E. 7, Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1440/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2.2).

3.7 Der für den Bereich des öffentlichen Rechts nunmehr in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verankerte und früher aus Art. 4 der (alten) Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (aBV) abgeleitete Grundsatz des Vertrauensschutzes 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 129 I 161,170 E. 4.1, 126 II 377, 387 E. 3a, Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 622 ff., insbesondere Rz. 668 ff.; Pierre Moor, Droit administratif, Band 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., Rz. 631). Es müssen überdies verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. 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 (BGE 129 I 161, 170 E. 4.1; Urteil des Bundesgerichts 2A.256/2003 vom 8. Januar 2004 E. 5.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., 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; vgl. BEATRICE WEBER-DÜRLER, Neuere Entwicklungen des Vertrauensschutzes, in Zentralblatt für Schweizerisches Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 2002 S. 301 f.).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts, die allerdings in der Lehre 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 (BGE 131 II 627, 637 E. 6.1; BGE 118 Ib 312, 316 E. 3b; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., 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, 3. Auflage, Basel 2007, § 3 Rz. 68 ff.; 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.

Im vorliegenden Fall hat die B._____ der Beschwerdeführerin unbestrittenermassen in den Jahren 1995 bis 1999 Defizitbeiträge von

insgesamt Fr. 24'947'801.-- geleistet. Umstritten ist die mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation dieser Beiträge. Währenddem die ESTV die Auffassung vertritt, es handle sich um die Gegenleistung für Leistungen, welche die Beschwerdeführerin der B._____ erbrachte, macht die Beschwerdeführerin geltend, es handle sich bei diesen Beiträgen um Stiftungseinlagen bzw. Spenden.

4.1 Aufgrund der Ausführungen der ESTV und der Beschwerdeführerin ergibt sich, dass die mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation der Beiträge der B._____ an die Beschwerdeführerin nicht losgelöst von der Tätigkeit der beiden Institutionen erfolgen kann. Dies ergibt sich insbesondere aufgrund des Vorbringens der ESTV, wonach die B._____ die eigene Aufgabe der fachspezifischen Ausbildung an die Beschwerdeführerin übertragen habe.

4.1.1 Gemäss Stiftungsurkunde vom 8. Juni 1984 errichtete die B._____ die Beschwerdeführerin im Bestreben, zum Austausch volkswirtschaftlicher und bankfachlicher Kenntnisse über die Landesgrenzen hinweg, namentlich mit weniger entwickelten Ländern, beizutragen sowie das Verständnis für die wirtschaftliche Verflechtung der Völkergemeinschaft zu fördern. Als Zweck der Beschwerdeführerin wurde festgelegt: 1. ein Zentrum zur Ausbildung von Zentralbank-, Bank- und Wirtschaftsfachleuten aus dem In- und Ausland zu schaffen und zu betreiben, 2. den Zentralbanken sowie anderen Institutionen und Personen, die Verantwortung für Staat oder Wirtschaft tragen, eine Begegnungsstätte zur Verfügung zu stellen, 3. die historisch wertvolle Liegenschaft (...) samt dazugehörigem Landwirtschaftsbetrieb als landschaftlich geschlossene Einheit im Dorfe (...) zu erhalten (Art. 2). Unter dem Titel "Betriebsmittel" wurde festgelegt, die Stiftung beschaffe sich ihre Betriebsmittel aus den Erträgnissen des Stiftungsvermögens, durch regelmässige Beiträge der Stifterin im Rahmen des vom Stiftungsrat genehmigten Jahresbudgets sowie durch Zuwendungen Dritter (Art. 4).

4.1.2 Im ihrem Geschäftsbericht für das Jahr 1996 führte die B._____ unter "6.4 Technische Hilfe und Ausbildung" folgendes aus: "Die B._____ leistet technische Hilfe an Zentralbanken, die sich im Aufbau oder in Umorganisation befinden. Unsere Aktionen erfolgen teils auf Anfrage des Internationalen Währungsfonds, teils im Rahmen der Entwicklungszusammenarbeit des Bundes. Experten aus unserem Hause besuchen die betreffenden Zentralbanken und empfangen

deren Mitarbeiter zu Ausbildungszwecken in der Schweiz. Im Jahre 1996 betrafen grössere Einsätze die Bank von Tansania (inländische Finanzmärkte, Devisenmarkt), die Zentralbank von Madagaskar (Interne Revision) sowie die kirgisische Nationalbank (Devisen- und Geldmarkt, Bargeldverkehr).
Das A._____ bietet unter anderem Kurse auf dem Gebiet der Geldpolitik für qualifizierte Mitabeiter der Zentralbanken von Entwicklungs- und Transformationsländern an. Im Jahre 1996 führte es fünf Zentralbankkurse mit über hundert Teilnehmern aus aller Welt durch."
In ihrem Geschäftsbericht für das Jahr 1999 führte die B._____ unter "6.5 Technische Hilfe und Ausbildung" folgendes aus: "Im Jahre 1999 leistete die B._____ technische Hilfe zugunsten der Nationalbanken von Kirgisien, der Slowakei, von Tadschikistan, der Staatsbank von Vietnam und der Zentralbank der Westafrikanischen Währungsunion.
Das A._____ führte im Jahre 1999 fünf Kurse für Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter ausländischer Zentralbanken durch. Die Kurse waren der Ausbildung in den Bereichen Geldpolitik und Finanzmärkte gewidmet. Sie wurden von insgesamt rund 130 Personen aus über 90 Ländern besucht.
Zudem veranstaltete das A._____ drei wissenschaftliche Konferenzen, die sich mit ökonomischen Themen befassten, sowie ein Podiumsgespräch über die Reform von Altervorsorgesystemen. An diesen Veranstaltungen nahmen auch international bekannte Forscher teil.
Für Studierende schweizerischer Universitäten organisierte das A._____ Doktorandenkurse, an denen führende Professoren ihre wissenschaftlichen Kenntnisse in allen Hauptgebieten der Ökonomie vermittelten."

4.2 Aufgrund dieser Umstände kommt das Gericht zum Schluss, dass die ESTV zu Recht einen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin einerseits und der B._____ andererseits annahm: Es ergibt sich offensichtlich, dass die B._____ Aufgaben, welche sie wahrnehmen wollte, durch die Beschwerdeführerin ausführen liess. Es kann festgestellt werden, dass sich Zweck und Destinatäre der Beschwerdeführerin mit den von der B._____ in diesem Bereich verfolgten Zielen und den von ihr anvisierten Empfängern der Leistungen deckten. Die Beschwerdeführerin richtete für die B._____ bzw. an deren Stelle, in

einem diese interessierenden Bereich, für Dritte Kurse, Seminare und dergleichen aus; dementsprechend wurden diese Kurse in den Jahresberichten der B._____ auch unter der von ihr geleisteten technischen Hilfe und Ausbildung erwähnt. Im Gegenzug entschädigte die B._____ die Beschwerdeführerin für diese Leistungen, indem sie die Deckung derer Betriebsdefizite übernahm. In diesem Zusammenhang erscheint als relevant, dass – wie die ESTV zu Recht feststellte – die Beiträge der B._____ nicht freiwillig und nicht voraussetzungslos erfolgten, sondern die B._____ dazu aufgrund der Statuten verpflichtet war (vgl. dazu Art. 4 der Statuten). Mit Blick auf die Übereinstimmung der von der B._____ verfolgten Ziele einerseits und den von der Beschwerdeführerin verfolgten Zwecken andererseits stellt die durch die B._____ eingegangene Verpflichtung zum Beitrag an die Betriebsmittel ein deutliches Indiz dafür dar, dass die Beschwerdeführerin ihre Kurse, Schulungen und dergleichen in Bereichen, welche die B._____ abdecken wollte, Dritten im Interesse der B._____ anbot. Das heisst, aus diesem Kontext ergibt sich, dass die Defizitdeckung gerade nicht zwecks unentgeltlicher Unterstützung bzw. allgemeiner Förderung der Beschwerdeführerin geleistet wurde, wie dies zur Annahme von Spenden vorausgesetzt wäre, sondern zur Abgeltung von Leistungen der Beschwerdeführerin zugunsten der B._____. Aufgrund der Gesamtumstände kann somit festgestellt werden, dass die B._____ die genannten Leistungen der Beschwerdeführerin erwartete und dafür im Gegenzug Beiträge an die Betriebsmittel leistete.

4.3 Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, vermag zu keinem anderen Schluss zu führen. Unerheblich ist vorliegend, dass sich die Beiträge der B._____ am Budget der Beschwerdeführerin orientierten. Dass die B._____ für die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen nur gerade soviel bezahlte, dass deren Defizit gedeckt war, lässt keine abschliessenden Schlüsse darauf zu, ob es sich um blosse Spenden ohne Gegegenleistung handelte oder um das – auf diese Weise bestimmte – Entgelt für die erbrachten Leistungen.
Nicht stichhaltig ist sodann der Hinweis der Beschwerdeführerin auf Art. 3 der Statuten, wonach die B._____ weitere Zuwendungen machen könne, hierzu jedoch keine Verpflichtung bestehe. Die Beschwerdeführerin übersieht dabei, dass es in Art. 3 um die weitere Äufnung des Stiftungsvermögens geht, währenddem im vorliegenden Kontext die Abgeltung der laufenden, durch ihre Tätigkeit entstehenden Kosten interessiert.

Ebenfalls nicht nachvollziehbar sind im weiteren die Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach sich aufgrund des Stiftungszweckes und des Kreises der Destinatäre kein Raum für Leistungen der Stiftung gegenüber der B._____ ergebe.
Soweit die Beschwerdeführerin in ihrer Replik mit den Aufgaben der B._____ argumentiert, ist einerseits festzuhalten, dass sie sich auf das für die vorliegend relevante Periode noch nicht massgebende Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über die Schweizerische Nationalbank (SR 951.11) bezieht. Das vorliegend noch anwendbare Nationalbankgesetz vom 23. Dezember 1953 sah vor, dass die Nationalbank die Hauptaufgabe hatte, den Geldumlauf des Landes zu regeln, den Zahlungsverkehr zu erleichtern und eine den Gesamtinteressen des Landes dienende Kredit- und Währungspolitik zu führen. Sie hatte die Bundesbehörden in Währungsfragen zu beraten. Die Verfolgung der vorerwähnten Zwecke durch die B._____ erscheint angesichts dieser gesetzlichen Regelung nicht a priori als ausgeschlossen. Dieser Frage muss jedoch nicht näher nachgegangen werden. Massgebend ist, dass angesichts der konkreten Zweckverfolgung durch die B._____, die sich deutlich aus ihren Jahresberichten ergibt, es keine Rolle spielen kann, was formell festgelegt wurde. Auch aus dem von der Beschwerdeführerin zitierten Urteil des Bundesgerichts vom 27. Mai 2003 (2A.450/2001) kann sie sodann nichts zu ihren Gunsten ableiten. Vorliegend erbringt sie, wie vorstehend festgestellt, Leistungen für die B._____ indem sie Schulungen, Kurse etc. für Dritte an deren Stelle durchführt. Der Sachverhalt liegt also entscheidend anders als im zitierten Bundesgerichtsurteil, wo es darum ging, dass die Zuwendungen Dritter nicht Leistungen abgalten, welche die Steuerpflichtige für bzw. an Stelle dieser Dritten erbrachte, sondern dass sie ein umweltschonendes Verhalten der Steuerpflichtigen fördern sollten (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 27. Mai 2003, a.a.O. E. 4.2 f.).

4.4 Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin mit ihren Angeboten gegenüber Dritten der B._____ eine steuerbare Dienstleistung erbrachte im Austausch mit der Gegenleistung der B._____, welche in der Defizitdeckung bestand. Unzweideutig stehen die beiden Leistungen einander – entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin – in rechtsgenügender Kausalität gegenüber, sodass sämtliche Tatbestandselemente einer mehrwertsteuerlichen Leistung vorhanden sind (E. 3.3 hievor).

5.
Zu prüfen bleibt bei diesem Zwischenergebnis, im Sinne des Eventualantrages der Beschwerdeführerin, ob sie sich für eine allfällige Nichterfassung der Beiträge der B._____ mit der Mehrwertsteuer auf den Gutglaubensschutz berufen kann (dazu E. 3.7).

5.1 Die Beschwerdeführerin stützt sich auf das Schreiben der ESTV vom 16. Mai 1995 an sie, in welchem unter Ziff. 1.2 Folgendes ausgeführt worden sei: die Zuschüsse der B._____ seien unter steuerlichen Gesichtspunkten als Leistungen zu betrachten, die Bemessungsgrundlage für steuerausgenommene Umsätze seien, wodurch diese Zuschüsse von der Steuer ausgenommen wären. Die fraglichen Ausführungen lauten wie folgt: "Im Sinne einer annäherungsweisen Ermittlung (Art. 47 Abs. 3 der Mehrwertsteuerverordnung) sind wir damit einverstanden, wenn die an die Leistungsempfänger kostenlos bzw. zu einem speziellen reduzierten Preis erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen zu Preisen wie für unabhängige Dritte versteuert werden. Die Zuschüsse der B._____ betrachten wir dabei unter steuerlichen Gesichtspunkten als Leistungen, die Bemessungsgrundlage sind für Umsätze, welche von der Steuer ausgenommen sind. Demzufolge sind diese Zuschüsse von der Steuer ausgenommen." Aus diesen Ausführungen ergibt sich ohne Weiteres, dass die ESTV davon ausging, es handle sich bei den Leistungen der B._____ um Entgeltauffüllungen zu Gunsten der Drittkunden der Beschwerdeführerin (vgl. dazu E. 3.5). Ferner ergibt sich, dass sie eine Interpretation akzeptierte, wonach diese Entgeltauffüllungen für den – steuerausgenommenen – Schulungsbereich erfolgten. Ebenso unmissverständlich ergibt sich jedoch schliesslich aus dem Schreiben der ESTV, dass Voraussetzung dieser Betrachtungsweise die Versteuerung marktkonformer Preise im Bereiche der – steuerbaren – Umsätze aus gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen war. Dass dieser Konnex für die ESTV für deren Vorschlag entscheidend war, ist ohne weiteres nachvollziehbar: soweit nämlich einer Besteuerung von Umsätzen aus gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen keine marktkonformen Preise zugrunde gelegt worden wären, hätten die Zuschüsse der B._____ zumindest teilweise auch für diesen Bereich Entgeltauffüllungen dargestellt. Soweit die Beschwerdeführerin einwendet, die Mehrwertsteuergesetzgebung gehe nicht davon aus, dass eine Besteuerung nur erfolge, wenn ein Gewinn erzielt wird, geht sie demnach an der Sache vorbei.

5.2 Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe keine Veranlassung gehabt davon auszugehen, die den Besuchern verrechneten Preise würden nicht dem Preis wie für unabhängige Dritte entsprechen. Aus ihrer weiteren Begründung ergibt sich jedoch, dass sie sich diesbezüglich widerspricht: sie macht geltend, Abnehmer seien insbesondere Staaten und Institutionen der Dritten Welt. Es sei offensichtlich, dass ein solcher Markt mit Preisen auf schweizerischem Niveau zuzüglich irgendwelcher Gewinnzuschläge schlichtweg eliminiert würde. Die Beschwerdeführerin würde mit den auf schweizerischem Niveau gehaltenen (hohen) Preisen schlichtweg ihre Kunden vertreiben.
Aus diesen Ausführungen der Beschwerdeführerin ergibt sich ohne weiteres, dass sie selber der Ansicht ist, die verrechneten Preise würden nicht den schweizerischen Marktpreisen entsprechen. Die entsprechenden Vorbringen der ESTV werden denn auch nicht bestritten.

5.3 Massgebend ist jedoch in erster Linie, dass die Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach die Abnehmer der Leistungen Staaten und Institutionen der Dritten Welt waren und schweizerische Preise nicht bezahlen könnten, angesichts des seinerzeitigen Schreibens der ESTV an der Sache vorbeigehen. Dieses Schreiben konnte die Beschwerdeführerin in guten Treuen nicht anders verstehen, als dass die ESTV davon ausging, die an die Leistungsempfänger erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen würden zu einem reduzierten Preis oder kostenlos erbracht, und dass sie die Versteuerung zu Preisen wie für unabhängige Dritte verlangte. Nur unter dieser Voraussetzung macht die weitere Feststellung der ESTV Sinn, wonach sie die Zuschüsse der B._____ als Leistungen in Bezug auf die ausgenommenen Umsätze betrachtete. Diese Feststellung wäre sinnlos gewesen, wenn die ESTV die verlangten Preise bereits als marktkonform akzeptiert hätte. Das heisst, in diesem Falle hätte sich die ESTV darauf beschränken können festzustellen, die Zuschüsse der B._____ würden in die Bemessungsgrundlage für von der Steuer ausgenommene Umsätze einbezogen. Irgendwelche Erwähnung der gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen wäre dagegen nicht notwendig gewesen. Dies musste der Beschwerdeführerin ohne weiteres klar sein. Im Übrigen ist aufgrund der Akten ersichtlich, dass die Erträge aus dem Hotel- und Restaurationsbereich bei weitem nicht kostendeckend waren (vgl. bf. Bel. 17). Bei dieser Sachlage musste die

Beschwerdeführerin die Ausführungen der ESTV zweifellos so verstehen, dass diese die Leistungen der B._____ als Entgeltauffüllungen verstand, wobei sie damit einverstanden war, die Entgeltauffüllung auf den ausgenommenen Umsatz zu beschränken, sofern der steuerbare Teil zu Preisen wie unter unabhängigen Dritten versteuert werde. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin ergibt sich dies direkt aus dem Schreiben der ESTV vom 16. Mai 1995 an die Beschwerdeführerin und nicht erst gestützt auf eine interne Aktennotiz der ESTV. Dass die ESTV im angefochtenen Entscheid auf ein internes Protokoll zu einer Besprechung vom 1. März 1995 Bezug nahm und konkrete Ausführungen zur notwendigen Marge machte, ändert daran nichts. Diese konkreten Berechnungen bzw. Überlegungen könnten allenfalls relevant sein, wenn umstritten wäre, ob die Beschwerdeführerin ihre Drittpreise genügend angehoben hat. Dies ist jedoch nicht Streitthema, sondern die Beschwerdeführerin bestreitet generell die Notwendigkeit, ihre Preise anheben zu müssen und begründet dies mit dem Verweis auf die Herkunft ihrer Kunden aus Drittweltländern. Das heisst, die konkreten Ausführungen im fraglichen Besprechungsprotokoll sind nicht entscheidrelevant. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin zum genannten Besprechungsprotokoll angeblich nicht Stellung nehmen konnte, kann daher bereits aus diesem Grunde nicht als Verletzung ihres rechtlichen Gehörs qualifiziert werden. Abgesehen davon weist die ESTV zu Recht darauf hin, dass die Beschwerdeführerin gemäss ihren eigenen Ausführungen vom Inspektor darauf hingewiesen wurde, dass ein Bruttogewinnzuschlag hätte erfolgen müssen. Das heisst, die Beschwerdeführerin hatte ohne weiteres Gelegenheit, sich zu dieser Frage zu äussern. Da das Besprechungsprotokoll, bzw. die dort gemachten Feststellungen betreffend Marge o.ä., nach dem Gesagten für die Beurteilung gar nicht relevant ist, geht die Beschwerdeführerin auch fehl, wenn sie vorbringt, sie habe davon ausgehen müssen, dass die – mündlich gemachten – Vorgaben bezüglich Bruttogewinnzuschlag fallengelassen worden seien, nachdem sich im Brief vom 16. Mai 1995 nichts derartiges befinde. Wie bereits ausgeführt, ist der fragliche Brief unmissverständlich, insofern als vorausgesetzt wird, dass die steuerbaren Umsätze zu Preisen wie für unabhängige Dritte versteuert werden mussten. Wie genau diese Preise zu bestimmen sind, ist vorliegend nicht Streitthema.

5.4 Für die Interpretation des Schreibens der ESTV in dem von der Beschwerdeführerin gewünschten Sinne bzw. für die Annahme, die

von der Beschwerdeführerin erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen seien effektiv zu Preisen wie für unabhängige Dritte erbracht worden, bleibt danach kein Raum. Daraus ergibt sich, dass sich die Beschwerdeführerin bei ihren Abrechnungen nicht an die Vorgaben gehalten hat, wie sie im Schreiben vom 16. Mai 1995 durch die ESTV festgelegt wurden. Damit kann sie sich auch nicht zu ihren Gunsten auf dieses Schreiben berufen: sie hat den Sachverhalt anders gestaltet, als er der Auskunft der ESTV verbindlich zugrunde gelegt wurde. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin hat dies nicht zur Folge, dass lediglich die Differenz zwischen Drittpreis und effektiv versteuertem Preis Steuerfolgen unterzogen würde. Vielmehr bedeutet es, dass die Voraussetzungen für die von der ESTV angenommene rechtliche Würdigung des gesamten Sachverhalt entfallen sind, das heisst dafür, dass die B._____ Entgeltauffüllungen vorgenommen habe, welche zudem bloss die ausgenommenen Umsätze betroffen hätten.

6.

6.1 Es ergibt sich somit, dass die ESTV die Beiträge der B._____ an die Beschwerdeführerin zu Recht als steuerbar qualifizierte. Es handelt sich um die Gegenleistung der B._____ an die Beschwerdeführerin, für die von dieser an die B._____ erbrachten Leistungen. Diese bestanden darin, dass die Beschwerdeführerin für die B._____ bzw. an deren Stelle für Dritte Kurse, Seminare und dergleichen ausrichtete (E. 4.2). Das heisst, bei den vorliegend zu beurteilenden Umsätzen handelt es sich um parallele Umsätze zu den von der Steuer ausgenommenen Umsätzen. Sie sind demnach grundsätzlich vollumfänglich steuerbar.
Die ESTV weist nun allerdings selber darauf hin, dass sie im Schreiben vom 16. Mai 1995 ausführte, die Zuschüsse der B._____ würden indirekt einen Leistungsaustausch begründen und seien für die Bemessungsgrundlage des Entgeltes mitzuberücksichtigen. Sie seien "steuerbar nach Massgabe derer Verwendung und zwar im Verhältnis der steuerbaren und den von der Steuer ausgenommenen Umsätze". Diese Ausführungen im seinerzeitigen Schreiben erfolgten offensichtlich gestützt auf den Umstand, dass die ESTV die Beiträge der B._____ als Entgelte Dritter für die von der Beschwerdeführerin gegenüber den eigentlichen Leistungsempfängern erbrachten Leistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV qualifizierte. Sie sind – wie eben dargelegt – unrichtig, wenn die Beiträge der B._____

richtigerweise als Entgelt für die von der Beschwerdeführerin dieser gegenüber erbrachten Leistungen qualifiziert werden. Die ESTV weist aber zu Recht darauf hin, dass im Schreiben vom 16. Mai 1995 die fragliche Ausführung, wonach die Leistungen nur teilweise steuerbar waren, nicht von irgendwelchen weiteren Bedingungen abhängig gemacht wurde. Die – aus heutiger Sicht – unrichtige Auskunft erfolgte somit lediglich deshalb, weil die ESTV damals die Transaktionen anders qualifizierte. Dass sie dies heute – zu Recht – anders sieht, darf jedoch der Beschwerdeführerin nicht zum Nachteil gereichen. Mit der ESTV ist daher festzustellen, dass die Zuschüsse der B._____ in einen von der Steuer ausgenommenen und einen steuerbaren Teil aufzusplitten sind.

6.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet die von der ESTV vorgenommene Aufteilung zwischen den von der Steuer ausgenommenen Umsätzen und den steuerbaren Umsätzen nicht. Daran ändert nichts, dass sie im Zusammenhang mit ihren Ausführungen zum Vertrauensschutz vorbringt, lediglich die Differenz zwischen dem Drittpreis und dem effektiv versteuerten Preis hätte der mit dem Wegfall der Vertrauensgrundlage einhergehende Steuerfolge unterzogen werden sollen, geht es doch dabei um eine andere Frage. Aufgrund der Akten ergeben sich keinerlei Hinweise, dass die von der ESTV vorgenommene Aufteilung nicht korrekt wäre. Insbesondere weist die ESTV zu Recht darauf hin, dass die Beschwerdeführerin keine Spartenrechnung führte und deshalb nicht festgestellt werden konnte, wie hoch die jeweiligen Beträge waren, die in die einzelnen Sparten flossen.
Die Aufteilung aufgrund der Umsätze, die im Übrigen nicht bestritten wird, ist daher nicht zu beanstanden. Dementsprechend ist auch die Berechnungen der geschuldeten Steuer durch die ESTV nicht zu beanstanden.
Nicht umstritten ist im Weiteren die Berechnung der Verzugszinsen.

7.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 6'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 6'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 6'000.-- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der Kammerpräsident:	Der Gerichtsschreiber:
Thomas Stadelmann	Jürg Steiger

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 der Beschwerdeführer in Händen hat,

beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: