Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 1/2}
2C 613/2007

Urteil vom 15. August 2008
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller, Karlen, Donzallaz,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
Kaufmännischer Verband Schweiz,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Tax Partner AG, Steuerberatung,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung.
.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (MWSTV; Steuerperioden 1.1.1995 - 30.6.1999; Vorumsätze im Bildungsbereich, Subventionen, etc.),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 26. September 2007.

Sachverhalt:

A.
Der Kaufmännische Verband Schweiz (vormals Schweizerischer Kaufmännischer Verband, SKV) ist die Berufsorganisation der kaufmännischen und verwandten Berufe. Er betreibt verschiedene Profitcenter mit separaten Buchhaltungen und ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.
Infolge einer externen Kontrolle beim SKV erliess die Eidgenössische Steuerverwaltung folgende Ergänzungsabrechnungen (EA):
- EA Nr. 191'113 vom 4. Oktober 1999 über Fr. _____,
- EA Nr. 191'114 vom 4. Oktober 1999 über Fr. _____,
- EA Nr. 191'115 vom 4. Oktober 1999 über Fr. _____,
je zuzüglich Verzugszins ab 30. Dezember 1997 (mittlerer Verfall).
Mit formellem Entscheid vom 28. März 2001 und Einspracheentscheid vom 7. Februar 2006 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung die folgenden Positionen (soweit hier noch streitig):
B. EA Nr. 119'113
- Position 2.1 Leistungen für die Durchführung der Berufsprüfungen
- Position 2.2 Leistungen für Übungsfirmen
- Position 2.5 Leistungen für die Durchführung der
Lehrabschlussprüfungen
- Position 6.0 Dienstleistungsbezug aus dem Ausland (Liegenschaft
London)

EA Nr. 119'114
- Position 1.2 Leistungen betreffend Europa-Seminare
- Position 1.7 Leistungen betreffend Exportförderungsseminare
- Position 1.9 Leistungen gegenüber VSAM Zürich
- Position 1.10 Leistungen gegenüber der HWV Zürich
- Position 1.11 Sponsoring UBS

C.
Der SKV erhob Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 7. Februar 2006. Das Bundesverwaltungsgericht, welches das Verfahren von der Eidgenössischen Steuerrekurskommission übernommen hatte, hiess die Beschwerde in Bezug auf zwei hier nicht mehr umstrittene Positionen (Ergänzungsabrechnung Nr. 191'113, Position 2.3, Swissair, und Position 2.6, Übrige Differenzen) gut und hob die Nachbesteuerung auf. Die Nachbelastung gemäss Position 6 der Ergänzungsabrechnung Nr. 191'113 (Dienstleistungsbezug aus dem Ausland, Liegenschaft London, noch umstritten) reduzierte sie um Fr. _____. In den weiteren Positionen gab es der Beschwerde nicht statt und wies die Sache zur Neuberechnung der Steuer unter Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer geleisteten Zahlungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurück (Urteil vom 26. September 2006).

D.
Hiergegen führt der SKV Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit dem Antrag, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts sei aufzuheben.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde. Das Bundesverwaltungsgericht verzichtete auf die Einreichung einer Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.
1.1 Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) von einer durch die Entscheidung besonders berührten Partei mit einem schutzwürdigen Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen den Entscheid einer letzten kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Ein Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG liegt nicht vor. Der angefochtene Entscheid beendet das Verfahren zwar nicht, sondern weist die Sache zu neuem Entscheid an die Steuerverwaltung zurück. Es geht indessen einzig darum, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung die Mehrwertsteuer aufgrund der im angefochtenen Entscheid angeordneten Reduktionen und der vom Beschwerdeführer geleisteten Zahlungen neu berechnet. Insoweit dient die Rückweisung nur der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten und verbleibt der Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum. Ein solcher Entscheid ist als Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG zu betrachten, gegen den die Beschwerde zulässig ist (s. auch BGE 134 II 124 E. 1.3). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Die Beschwerde kann wegen Rechtsverletzung gemäss Art. 95 und Art. 96 BGG erhoben werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist somit weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen oder eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (vgl. BGE 130 III 136, E. 1.4 S. 140). Gemäss Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG ist die Beschwerde hinreichend zu begründen, andernfalls wird darauf nicht eingetreten (Art. 108 Abs. 1 lit. b BGG). Das Bundesgericht prüft grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen; es ist nicht gehalten, wie eine erstinstanzliche Behörde alle sich stellenden rechtlichen Fragen zu prüfen, wenn diese vor Bundesgericht nicht mehr vorgetragen wurden (BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Es kann die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht nur insofern prüfen, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat,
soweit er nicht offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht

(Art. 105 Abs. 1 und 2 BGG).

1.3 In materieller Hinsicht sind im vorliegenden Fall noch die Bestimmungen der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) und die entsprechenden Vollzugsbestimmungen anwendbar, da es ausschliesslich um Umsätze der Jahre 1995 bis 1999 geht (Art. 93 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999, MWSTG, SR 641.20).

2.
Den Hauptstreitpunkt im vorliegenden Fall bilden die vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen für die Durchführung der Berufsprüfungen und der Lehrabschlussprüfungen (Position 2.1 und 2.5 der Ergänzungsabrechnung Nr. 191'113). Umstritten ist, ob die daraus erzielten Umsätze gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind.

2.1 Gemäss Art. 63 Abs. 1 BV erlässt der Bund Vorschriften über die Berufsbildung. Im Rahmen des verfassungsmässigen Auftrags hat der Bundesgesetzgeber auch Vorschriften über die Berufsprüfungen und höheren Fachprüfungen erlassen (Art. 51 ff. des damals noch anwendbaren Bundesgesetzes über die Berufsbildung vom 19. April 1978, aBBG 1978, AS 1979 1687 ff., jetzt BBG vom 13. Dezember 2002, SR 412.10). Solche Prüfungen werden entweder durch den Berufsverband selbst oder - beim Zusammenschluss mehrerer Berufsverbände - durch eine Trägerorganisation (einfache Gesellschaften, Vereine) veranstaltet.
Gestützt auf diese Bestimmungen führte der Beschwerdeführer einerseits in eigener Kompetenz - als Berufsverband - die eidgenössische Berufsprüfung für Direktionsassistentinnen und -assistenten, die eidgenössische Berufsprüfung für Buchhalter sowie die eidgenössische Diplomprüfung für Buchhalter/Controller durch. Diese Umsätze wurden von der Eidgenössischen Steuerverwaltung als Leistungen im Bereich der Ausbildung (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV) von der Mehrwertsteuer ausgenommen und sind hier nicht umstritten.
Andererseits hatte der Beschwerdeführer im Auftrag der jeweils zuständigen Trägerschaft (Berufsverband) die Verbandsprüfung für Office Computing Anwender, die Berufsprüfung für Informatikerinnen und Informatiker, die höhere Fachprüfung für Wirtschaftsinformatikerinnen und -informatiker, die Berufsprüfung für Personalfachleute sowie die Berufsprüfung für Zolldeklarantinnen und Zolldeklaranten übernommen. Diese Umsätze stehen hier in Frage.

2.2 Art. 14 MWSTV (heute Art. 18 MWSTG) enthält einen abschliessenden Katalog der von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Umsätze. Die Ziffer 9 von Art. 14 MWSTV nimmt von der Steuer aus: die Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung mit Einschluss des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art; steuerbar sind jedoch die in diesem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen. Es handelt sich bei den Steuerausnahmen des Art. 14 MWSTV um unechte Steuerbefreiungen, weil der Vorsteuerabzug grundsätzlich nicht geltend gemacht werden kann (vgl. Art. 13 MWSTV).
Da der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, kann es zu einer Schattensteuerbelastung (Taxe occulte) kommen, die sich durch die Kumulation nicht abziehbarer Vorsteuern noch steigert, so dass es im Endergebnis zu einer höheren Steuerbelastung kommt als ohne Steuerbefreiung (BGE 124 II 193 E. 5e S. 202). Das Bundesgericht hat daher die Steuerausnahmen des Art. 14 MWSTV (und Art. 18 MWSTG) stets restriktiv, jedenfalls aber nicht extensiv interpretiert und zudem die Steuerausnahme regelmässig auf die Stufe des Endverbrauchs beschränkt (vgl. z.B. BGE 124 II 193 E. 5e; ASA 76 S. 248 E. 4.1; 71 S. 57 E. 3e).
Es ist daher grundsätzlich Sache des Gesetzgebers zu bestimmen, wo nicht nur Endumsätze, sondern unter bestimmten Voraussetzungen auch Vorumsätze von der Steuer ausgenommen sein sollen. Im Bereich der Erziehung und Bildung hat der Gesetzgeber die bisherige Regelung auf den 1. Juli 2002 revidiert und eigentliche Vorumsätze (Örganisationsdienstleistungen), die das Mitglied einer Erziehungs- oder Bildungseinrichtung an diese Einrichtung erbringt, von der Steuer ausgenommen (vgl. Art. 18 Ziff. 11 lit. d MWSTG; Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl. 2003, Ziff. 742 S. 261).
Im vorliegenden Fall findet noch die Regelung gemäss der alten Mehrwertsteuerverordnung Anwendung. Diese enthielt in Art. 14 Ziff. 9 MWSTV noch keine dem Art. 18 Ziff. 11 lit. d MWSTG entsprechende unechte Steuerausnahme für Organisationsdienstleistungen im Bildungsbereich. Das Bundesgericht hat auch im Bereich der

Erziehung und Bildung die Steuerausnahme von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV stets auf die Vermittlung von Wissen und Kenntnissen beschränkt (ASA 71 S. 496 E. 3; Urteil 2A.269/2005 vom 21. März 2006 in StR 61/2006 S. 560 E. 5.2; Urteil 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 in StR 61/2006 S. 237 E. 7.) und Vorumsätze im Bereich der Erziehung und Bildung von der Steuer nicht ausgenommen (ASA 71 S. 57 E. 3e).

2.3 Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Durchführung der Berufsprüfungen alle Leistungen selbst erbrachte. Er erledigte die gesamten im Zusammenhang mit der Durchführung von Prüfungen anfallenden Leistungen administrativer, organisatorischer und personeller Natur, besorgte das Inkasso der Prüfungsgebühren und stellte auch die Prüfungsexperten (Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 28. März 2001 S. 6). Die Trägerorganisationen verfügten selbst über keine Infrastruktur und entfalteten keine eigenen Aktivitäten (Einsprache vom 14. Mai 2001, S. 3). Der Beschwerdeführer handelte aber nicht im eigenen Namen, sondern stets im Namen der Trägerorganisationen bzw. der angeschlossen Berufsverbände, denen er als Mitglied ebenfalls angehört. Auch die Ausschreibungen der Prüfungen nahm der Beschwerdeführer im Namen der Trägerschaft vor. Die Umsätze aus der Vermittlung von Prüfungsleistungen kamen daher direkt zwischen den Trägerorganisationen und den Prüfungsabsolventen zustande. Die von den Prüfungsabsolventen bezahlten Prüfungsgebühren sind als Entgelt für die Bildungsleistungen zu betrachten. Diese Umsätze sind nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Steuer ausgenommen.
Hingegen sind die vom Beschwerdeführer gegenüber den vertretenen Trägerorganisationen erbrachten Dienstleistungen steuerbar. Es geht um Vorumsätze, die der Erstellung des letzten, von der Steuer ausgenommenen Umsatzes dienen, und nicht bereits um den letzten Umsatz selbst (vorn E. 2.2; s. auch Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Ziff. 280 S. 115). Der Beschwerdeführer wurde nicht unentgeltlich tätig. Er erhob Anspruch auf Ersatz mindestens der Auslagen, die ihm aus der Durchführung der Prüfungen erwuchsen. Er behielt zu diesem Zweck die Prüfungsgebühren ein. Gegenüber den Trägerorganisationen erstellte der Beschwerdeführer Abrechnungen über seine Einnahmen und Ausgaben (Beschwerde vom 31. Oktober 2001, S. 4 f.). Es handelt sich deshalb bei den vom Beschwerdeführer eingenommenen Prüfungsgebühren um das Entgelt, welches die Trägerorganisation dem Beschwerdeführer für die Durchführung der Prüfungen überliessen und das der Steuer zum ordentlichen Satz unterliegt.

2.4 Der Beschwerdeführer wendet ein, dass die Durchführung der Prüfungen durch die Trägerorganisationen an ihn delegiert worden sei und er allein zuständig gewesen sei, die Prüfungen zu veranstalten. Das trifft nach dem Gesagten nicht zu. Den Reglementen ist klar zu entnehmen, dass die Durchführung der Prüfungen den Trägerschaften obliegt. Diese haben denn auch die Mitglieder für die Prüfungskommission zu bezeichnen und zu entsenden. Wenn der Beschwerdeführer daher sämtliche Leistungen administrativer, personeller und organisatorischer Art selbst erbringt, die Prüfungen durchführt und auch die Experten zur Verfügung stellt, so handelt es sich um Leistungen gegenüber der Trägerschaft und nicht gegenüber den Prüfungsabsolventen (s. auch Urteil 2A.273/2004 vom 1. September 2005, ASA 76 248 E. 4.4). Ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen den Prüfungsabsolventen und dem Beschwerdeführer besteht nicht, sondern nur ein solches zwischen diesen und der Trägerschaft. Die Ausschreibung der Prüfungen und die Notenausweise erfolgen denn auch richtigerweise im Namen der Trägerschaft. Einzig das Inkasso erfolgte nicht unter Berufung auf die Trägerschaft, was jedoch die Berufsprüfungen nicht zu solchen des Beschwerdeführers macht.

2.5 Zu versteuern ist das gesamte Entgelt, das der Steuerpflichtige für seine Leistungen vereinnahmt (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass er die gesamten Prüfungsgebühren einbehält. Da er somit die einkassierten Prüfungsgebühren mit seinem Anspruch gegenüber der Trägerschaft verrechnete, bemisst sich das Entgelt nach der Höhe der eingenommen Prüfungsgebühren. Unerheblich ist, was in den Reglementen zum Kostenersatz festgelegt worden ist oder was der Beschwerdeführer den Trägerorganisationen als Aufwand tatsächlich fakturiert hat, weil es nach Art. 26 Abs. 2 MWSTV allein darauf ankommt, was der Empfänger der Leistung (oder an seiner Stelle ein Dritter) als Gegenleistung aufwendet.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat im Übrigen die Höhe der vereinnahmten Prüfungsgebühren anhand der entsprechenden Kostenstellen eruiert (Ergänzungsabrechnung Nr. 191'113 Position 2.1). Das ist nicht zu beanstanden, nachdem die Rechnungen und Abrechnungen beim Beschwerdeführer offenbar nicht oder nicht mehr vollständig vorhanden sind (vgl. Kontrollbericht vom 4. Oktober 1999, Beiblatt Nr. 4 Ziff. 1.4).

2.6 Was vorstehend zu den Berufsprüfungen ausgeführt worden ist, gilt in gleicher Weise auch für die Lehrabschlussprüfungen, die der Beschwerdeführer im Auftrag der Kantone durchgeführt hat (Art. 42 aBBG). Es geht um die Lehrabschlussprüfungen der kaufmännischen Angestellten und Büroangestellten sowie der Verkäuferinnen/Verkäufer und Detailhandelsangestellten. In beiden Fällen ist die Organisation der Prüfungen Zentralkommissionen übertragen, die sich aus Behördenvertretern und Vertretern der Berufs- und Handelsschulen sowie des Berufsverbandes und des Arbeitgeberverbandes zusammensetzen. Durchgeführt werden die Prüfungen durch Kreiskommissionen im Einvernehmen mit den kantonalen Behörden. Soweit der Beschwerdeführer tätig wird, handelt er somit im Auftrag der Kantone. Auch das Fähigkeitszeugnis wird von der kantonalen Behörde ausgestellt (Art. 43 Abs. 1 aBBG). Der Beschwerdeführer könnte die Lehrabschlussprüfungen gar nicht in eigenem Namen durchführen. Die entsprechenden Umsätze sind daher zu versteuern. Die Beschwerde erweist sich auch in diesem Punkt als unbegründet.

3.
Der Beschwerdeführer betrieb bis ca. 1990 eine Schule in London. Die ihm gehörende Liegenschaft wurde anschliessend vermietet und im Jahre 1998 verkauft. Ein in London ansässiger Anwalt war für ihn während mehreren Jahren mit Fragen rund um die Liegenschaft tätig. Unter der Position 6 der Ergänzungsabrechnung EA Nr. 191'113 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung die von diesem Anwalt bezogenen Dienstleistungen nachbelastet.

3.1 Gemäss Art. 9 MWSTV hat ein Steuerpflichtiger mit Sitz oder Betriebsstätte im Inland den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland zu versteuern, wenn er sie zur Nutzung oder Auswertung im Inland verwendet. Was den Bezug von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien betrifft, so gelangen solche Dienstleistungen nach der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung am Ort der Liegenschaft zur Nutzung oder Auswertung, sofern sie in einem engen Zusammenhang mit der Immobilie stehen. Das Merkblatt Nr. 13 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. Januar 1997 zählt zu diesen Dienstleistungen beispielhaft die Verwaltung und Schätzung von Grundstücken sowie Dienstleistungen beim Erwerb oder bei der Bestellung dinglicher Rechte (Ziff. 2 lit. a). Nicht zur Nutzung oder Auswertung am Ort der gelegenen Sache gelangen hingegen Dienstleistungen, wenn sie keinen engen Zusammenhang mit der Immobilie aufweisen. Dazu zählen nach der Praxis reine Beratungsleistungen (auch die Suche) im Zusammenhang mit Grundstücken, die Prozessführung vor Gerichten im Zusammenhang mit Immobilien oder die Einholung von Bewilligungen für den Erwerb von Grundeigentum (Merkblatt Nr. 13 Ziff. 9 in Verbindung mit Ziff. 3). Das Bundesgericht hatte bereits
Gelegenheit, die Zuständigkeit der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Art. 42 MWSTV) zum Erlass des Merkblattes wie auch die Verfassungsmässigkeit der darin enthaltenen Ziffern 2a und 3 festzustellen (vgl. ASA 75 S. 321 E. 6.2). Der Gesetzgeber hat diese unter der Mehrwertsteuerverordnung 1994 entwickelte Praxis in das Mehrwertsteuergesetz übernommen und zwecks besserer Verständlichkeit ausdrücklich kodifiziert (vgl. Art. 14 Abs. 2 lit. a MWSTG und dazu den Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats [WAK-N]vom 28. August 1996, BBl 1996 V 740).

3.2 Der Bezug von Dienstleistungen des Anwalts in London ist nicht bestritten. Fraglich ist nur, wo diese Dienstleistungen zur Nutzung oder Auswertung gelangten. Es ist unbestritten und durch die Abrechnung des Beschwerdeführers über den V̈erkauf (der) Liegenschaft Fitzroy Square 34/35, Londonv̈om 30. Juni 1998 belegt, dass er im Zusammenhang mit der Liegenschaft Dienstleistungen im Umfang von Fr. _____ aus dem Ausland bezogen hat. Der Beschwerdeführer hat jedoch im gesamten Verfahren nicht dargelegt, um welche Art von Dienstleistungen es ging, noch Unterlagen vorgelegt. Nicht jede Art von Tätigkeit, die mit der Liegenschaft im Zusammenhang steht, ist am Ort der gelegenen Sache zu versteuern. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hatte Kenntnis, dass der Beschwerdeführer Leistungen des Anwaltes in London bezog. Der Beschwerdeführer war daher verpflichtet, über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung bedeutend sein können, vorbehaltlos Auskunft zu erteilen (Art. 46 MWSTV, jetzt 57 Abs. 1 MWSTG). Das hat er unterlassen, weshalb davon ausgegangen werden muss, dass es sich nur um Beratungsleistungen handelte. Beratungsleistungen gegenüber einem inländischen Abnehmer stehen nach dem Gesagten indessen
nicht in einem engen Zusammenhang mit der Liegenschaft und gelangen daher im Inland zur Nutzung oder Auswertung. Es geht dabei nicht um eine Umkehrung der Beweislast hinsichtlich der steuerbegründenden Tat-

sachen, wie der Beschwerdeführer geltend macht, sondern um die Folge der Verletzung seiner Mitwirkungspflicht. Die Besteuerung dieser Dienstleistungen in dem von der Vorinstanz festgestellten Umfang erfolgte zu Recht.

4.
4.1 Als Massnahme zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit betreiben verschiedene Sektionen des Beschwerdeführers so genannte Übungsfirmen, die keine effektive Geschäftstätigkeit ausüben, sondern der Weiterbildung, Umschulung und Integration von Arbeitslosen in die Arbeitswelt dienen. Diese Massnahmen stützten sich auf Art. 62 ff. des damaligen Bundesgesetzes über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzentschädigung vom 25. Juni 1982 (AVIG) in der damals gültigen Fassung (AS 1982 S. 2184 ff.). Träger dieser Übungsfirmen sind namentlich Kantone, aber auch Private wie der Beschwerdeführer. Die Projekte werden vom Bund durch Subventionen unterstützt. Die Subventionen für die von den Sektionen des Beschwerdeführers betriebenen Übungsfirmen werden an den Beschwerdeführer überwiesen, der die Subventionen an die Übungsfirmen weiterleitet. Gleichzeitig fakturiert er den einzelnen Übungsfirmen für Dienstleistungen, die er ihnen gegenüber erbringt, Fr. _____ pro Monat bzw. Fr. _____ pro Jahr.

4.2 Gemäss Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV (jetzt Art. 33 Abs. 6 lit. b MWSTG) gehören Subventionen nicht zum Entgelt, sie geben anderseits aber auch keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug, der insoweit verhältnismässig zu kürzen ist (Art. 30 Abs. 6 MWSTV, Art. 38 Abs. 8 MWSTG). Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat den Subventionscharakter der vom Bund an die Übungsfirmen ausgerichteten Zahlungen anerkannt. Hingegen betrachtet sie die vom Beschwerdeführer gegenüber den Übungsfirmen erbrachten und fakturierten Leistungen als steuerbare Umsätze. Sie hat deshalb dem Beschwerdeführer unter der Position 2.2 der Ergänzungsabrechnung Nr. 191'113 eine Nachbelastung in der Höhe von Fr. _____ ausgestellt. Es handelt sich um die den Übungsfirmen in den Jahren 1995 und 1996 in Rechnung gestellten Leistungen des Beschwerdeführers.
Der Beschwerdeführer bestreitet diese Nachbelastung. Er macht geltend, er sei Empfänger der Subventionen. Bei den Übungsfirmen handle es sich nicht um real existierende Gebilde, sondern um Projekte des Bundes. Die Übungsfirmen, deren Verträge, die Subventionsgesuche und die Rechnungsstellung seien fiktiv. Mit den Subventionen habe der Beschwerdeführer einerseits seine eigenen Kosten gedeckt; andererseits habe er die Mittel an die Übungsfirmen zur Deckung der dort anfallenden Kosten verteilt. Mit den vom Bund ausgerichteten Subventionen des Bundes würden seine eigenen Leistungen abgegolten.

4.3 Diese Auffassung trifft offensichtlich nicht zu. Es kann offen bleiben, ob es sich bei den Übungsfirmen um Gebilde mit einem rechtlichen Status handelt oder nicht. Jedenfalls gehören diese nicht zum Beschwerdeführer. Träger sind vielmehr die Sektionen des Beschwerdeführers, ferner vor allem die Kantone.
Der Beschwerdeführer ist indessen für die Kontrolle aller Übungsfirmen und für die Überweisung der Subventionen zuständig. Er hat seit 1994 als Träger der Zentrale des Schweizerischen Übungsfirmenrings ein Verwaltungs- und Finanzkontrollmandat für die Übungsfirmen inne. Ab diesem Zeitpunkt stellte nicht mehr jede Übungsfirma ein Subventionsgesuch an das BIGA, sondern sie übermittelten ihre Budgets dem Beschwerdeführer, der gestützt auf diese Zahlen ein einziges Subventionsgesuch einreichte. Das Konzept betreffend die Übungsfirmen ist in den Durchführungsrichtlinien des BIGA vom 28. März 1994 dargestellt. Die Übungsfirmen kauften die Dienstleistungen, die sie benötigten, um ihren Auftrag wahrzunehmen, beim Beschwerdeführer ein. Jede Übungsfirma bzw. das für sie handelnde verantwortliche Organ schloss einen Vertrag mit dem Beschwerdeführer als Träger der Zentrale der Schweizerischen Übungsfirmenrings. Im Anhang zum Vertrag sind die Leistungen aufgeführt, auf welche die Übungsfirma Anspruch hatte. Als Gegenleistung verpflichteten sich die Träger der Übungsfirmen zur Bezahlung des monatlichen Pauschalbetrags von maximal Fr. _____ für die vom Beschwerdeführer als Übungsfirmen-Zentrale zur Verfügung gestellten Dienste. Der
Beschwerdeführer hat somit Leistungen erbracht, für die er entschädigt wurde. Es handelt sich um Umsätze, die alle Merkmale eines Leistungsaustausches beinhalten und damit steuerbar sind. Die Subventionen sind demgegenüber für die Übungsfirmen bzw. deren Träger bestimmt. Die Nachbelastung erfolgt mithin zu Recht. Die Berechnung des steuerbaren Umsatzes und der Steuer ist nicht bestritten.

5.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat dem Beschwerdeführer in den beiden Ergänzungsabrechnungen die

Umsätze aus verschiedenen Leistungen nachbelastet, welche das Schweizerische Institut für Betriebsökonomie (SIB) gegenüber verschiedenen Abnehmern erbrachte. Beim SIB handelt es sich um einen rechtlich nicht verselbständigten Teil des Beschwerdeführers, dessen Umsätze sind somit dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Diese Umsätze sind im Folgenden zu prüfen.

5.1 Leistungen betreffend die Europa- und die Exportförderungsseminare:
5.1.1 Das SIB führt gemeinsam mit verschiedenen Bundesämtern Seminare durch, darunter die sog. Europa-Seminare sowie die Exportförderungsseminare. Deren Teilnehmer setzen sich vorwiegend aus Bundesangestellten zusammen. Die Rechte und Pflichten des SIB und der Schweizerischen Eidgenossenschaft sind in einem Rahmenvertrag zwischen dem SIB und dem Eidgenössischen Personalamt (EPA) vom 8. Januar 1992 festgelegt. Der Vertrag regelt auch die Entschädigung des Beschwerdeführers. Streitig sind die Umsätze des Beschwerdeführers aus diesen Seminaren, für welche die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Ergänzungsabrechnung Nr. 191'114 (Positionen 1.2 und 1.7) Fr. _____ und Fr. _____ nachbelastet hat. Der Beschwerdeführer macht geltend, es handle sich um Leistungen im Bereich der Bildung, die im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Steuer ausgenommen seien; für die Steuerausnahme sei allein die Art der Leistung und nicht die Umsatzstufe entscheidend.
5.1.2 Es ist unbestritten, dass die gegenüber den Kurs- oder Seminarteilnehmern erbrachten Leistungen als Bildungsleistungen nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Steuer ausgenommen sind. Umstritten ist jedoch, ob der Beschwerdeführer die Leistungen gegenüber den Teilnehmern dieser Kurse und Seminarien oder gegenüber der Eidgenossenschaft erbracht hat. Gemäss dem erwähnten Rahmenvertrag vom 8. Januar 1992 ist das SIB verpflichtet, die Symposien, Seminare und Kurse ïm Einvernehmen mit dem EPA und anderen Bundesämternäbschliessend zu organisieren (Rahmenvertrag, Ziff. 2). Programm, Dozenten- und Teilnehmerkreis werden mit dem EPA und den weiteren zuständigen Stellen festgelegt. Die Anlässe werden durch das EPA ausgeschrieben. Die Gebühren für die Teilnehmer werden durch das EPA, die Honorare für die Referenten durch das SIB in Absprache mit dem EPA festgelegt. Alle Anmeldungen gehen jedoch an das SIB, welches auch alle weiteren organisatorischen und administrativen Arbeiten erledigt. Das SIB fakturiert seine Kosten dem EPA und erstellt die Schlussabrechnung (Rahmenvertrag Ziff. 3 und 4).
5.1.3 Diese Vereinbarung zeigt, dass das SIB selbst keine Ausbildung betreibt, sondern lediglich organisatorisch und administrativ für den Bund tätig ist. Auch wenn die Seminare als Gemeinschaftsseminare ausgeschrieben werden und das SIB als Organisator ebenfalls erwähnt wird, ist es aufgrund der vertraglichen Grundlagen doch klar, dass es im Auftrag des EPA tätig wird und durch dieses entlöhnt wird. Die Leistungen werden daher gegenüber der Eidgenossenschaft erbracht. Es handelt sich bei den Überweisungen des EPA nicht um Preisauffüllungen zu den von den Seminarteilnehmern geleisteten Beiträgen, wie der Beschwerdeführer behauptet, sondern um das Entgelt für die vom SIB erbrachten Leistungen. Diese Leistungen sind auch nicht von der Steuer ausgenommene Leistungen im Bereich der Bildung, sondern sind allenfalls Vorumsätze hierzu (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV). Die Umsätze des SIB sind daher vom Beschwerdeführer zu versteuern.

5.2 Leistungen gegenüber dem VSAM Zürich:
Mit Position 1.9 der Ergänzungsabrechnung Nr. 191'114 belastete die Eidgenössische Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer die Mehrwertsteuer für Leistungen, welche das SIB gegenüber dem Verband Schweizerischer Angestelltenvereine der Maschinen- und Elektroindustrie und verwandter Industrien (VSAM) erbrachte. Der VSAM führte für seine Mitglieder Kurse und Seminare zu stark ermässigten Preisen durch. Er kaufte zu diesem Zweck die notwendigen organisatorischen Leistungen beim SIB ein. Gegenüber seinen Mitgliedern trat der VSAM als Veranstalter auf, wie aus der Broschüre des VSAM (V̈SAM-Intensiv-Seminare¨) und den weiteren Unterlagen hervorgeht. Auch insoweit erbrachte das SIB eine Vorleistung zur Bildungsleistung und nicht die Bildungsleistung selbst. Die Beiträge der Seminarteilnehmer mögen nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Steuer ausgenommen sein, nicht jedoch das vom VSAM an das SIB bezahlte Entgelt, wie die Vorinstanz zu Recht erkannt hat. Die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung verfügte Nachbelastung gemäss Ergänzungsabrechnung Nr. 191'114, Position 1.9, erfolgte damit zu Recht. In quantitativer Hinsicht ist die Steuer nicht umstritten. Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt unbegründet.

5.3 Leistungen gegenüber der HWV Zürich:
5.3.1 Das SIB und die Stiftung Juventus-Schulen schlossen sich mit Gesellschaftsvertrag vom 16. Januar 1995

zu einer einfachen Gesellschaft zusammen, um unter der Bezeichnung Ḟachhochschule Technik, Wirtschaft und Verwaltung Zürichḋie Ingenieurschule Zürich (HTL) und die Berufsbegleitende Höhere Wirtschafts- und Verwaltungsschule (HWV) Zürich zusammenzuführen und gemeinsam zu betreiben. Die Ingenieurschule Zürich steht weiterhin im Alleineigentum der Stiftung Juventus-Schulen, die Berufsbegleitende HWV verblieb im Eigentum beider Parteien. Gemäss den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz stellte das SIB den Direktor, übernahm es Aufgaben in der Administration, stellte Räume für den Blockunterricht zur Verfügung, rekrutierte die Dozenten und war verantwortlich für Lehrmittel und Kursunterlagen. Sowohl das SIB wie auch die Stiftung Juventus-Schulen fakturierten der HWV gemäss Kontrollbericht nur die direkt angefallenen Kosten. Die übrigen Leistungen wurden intern nicht ausgeschieden. Auf diese Weise resultierten bei Umsätzen von rund Fr. _____ pro Semester Ġewinneïn der Höhe von etwa Fr. _____ (Beiblatt 12 zum Kontrollbericht). Dieser Ġewinnġing je zur Hälfte an die SIB und an die Juventus.

Unter der Position 1.10 der Ergänzungsabrechnung Nr. 191'114 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung auf dem anteiligen Ġewinndie Mehrwertsteuer nachbelastet. Sie kam zum Schluss, dass es sich bei diesem Ġewinnüm das Entgelt für die vom SIB nicht fakturierten Leistungen handle. Solche Leistungen eines Gesellschafters seien in jedem Fall steuerbar. Die Vorinstanz hat diese Nachbelastung bestätigt. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess aber auch durchblicken, dass sie einen echten Gesellschaftsgewinn nicht als Umsatz besteuern würde.

5.3.2 Wie Beiträge und Einlagen des Gesellschafters an die Gesellschaft - d.h. Leistungen, die ihren Grund im gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsverhältnis haben und für die der Gesellschafter nicht speziell entlöhnt wird, sondern hierfür lediglich am Gewinn (und Verlust) partizipiert - mehrwertsteuerrechtlich zu behandeln sind, hat das Bundesgericht im kürzlich ergangenen Urteil 2A.269/2006 vom 20. Juni 2008 (E. 6.4) offen gelassen. Die Frage braucht auch hier nicht beantwortet zu werden. Im Mehrwertsteuerrecht ist anerkannt, dass ein Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft auch Leistungen wie ein Dritter im Sinne von Art. 4 MWSTV erbringen kann und das Entgelt hierfür der Mehrwertsteuer unterliegt (Camenzind/Honauer/ Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl. 2003, Ziff. 419, 420 ff.; Rivier/Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 243 f.; vgl. Urteil 2A.269/2006 vom 20. Juni 2008 E. 4.1). Um solche Leistungen geht es auch hier: Die Leistungen des SIB gegenüber der Gesellschaft sind nicht unentgeltlich, sondern sie werden intern abgerechnet und vergütet. Die Vereinbarung vom Januar 1996 sieht denn auch vor, dass die Gesellschafter untereinander abrechnen und ein

Überschuss (Ërfolg¨) je hälftig aufgeteilt wird. Beim Letzteren handelt es sich nicht um den Ġewinn, wie der Beschwerdeführer geltend machen will, sondern um die (pauschale) Abgeltung der nicht fakturierten Leistungen. Einem Umsatz von rund Fr. _____ pro Halbjahr kann denn auch kein Ġewinnvon rund Fr. _____ gegenüber stehen (vgl. Kontrollbericht, Beiblatt 12). Dazu kommt, dass gemäss Gesellschaftsvertrag vom 16. Januar 1995 (Ziff. 2) die einfache Gesellschaft s̈trikteäuf ideeller Basis arbeitet und nicht gewinnstrebig ist. Auch das widerspricht der Argumentation des Beschwerdeführers, wonach es sich bei der Auszahlung der Gesellschaft um den Gesellschaftsgewinn handeln soll.

Es handelt sich somit beim Gewinnanteil um ein Entgelt für Leistungen, die der Beschwerdeführer unbestrittenermassen erbracht hat und das der Steuer unterliegt. Dass die Abgeltung pauschaliert ist, ändert am Entgeltscharakter nichts. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung erhält (vgl. Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

5.4 Sponsoring UBS

Der Nachbelastung unter dem Titel Sponsoring der Position 1.11 der Ergänzungsabrechnung 191'114 liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Das SIB (als Teil des Beschwerdeführers) führt für Studierende der Fachhochschule externe Blockseminare an geeigneten Tagungsorten durch. Das Bankinstitut, die UBS, stellte dem SIB hierfür eine Summe von Fr. _____ zur Verfügung, welche die Kosten für Unterkunft und Verpflegung verbilligen soll. Dieses Geld wird den Kursteilnehmern zu Beginn des Seminars in bar ausbezahlt mit der Angabe, dass der Verbilligungsbetrag von der UBS stamme. Der Beschwerdeführer bestreitet, dass es sich um das Entgelt für eine Werbe- oder Bekanntmachungsleistung handle.

Nach der Rechtsprechung (ASA 72 S. 231, 73 S. 565) sind Sponsorenleistungen steuerbare Umsätze, wenn sie mit einer Bekanntmachungs- oder Werbeleistung verknüpft sind. Als Entgelt für die Bekanntmachungs- oder Werbeleistung gilt die Leistung des Sponsors. Besteht diese ihrerseits in einer Sach- oder Dienstleistung, z.B. im Zurverfügungstellen des ersten Preises bei einem Sportanlass, so liegen tauschähnliche Umsätze

vor (vgl. ASA 72 S. 231 E. 7a). Steuerfrei sind Sponsorenleistungen nur, wenn diese ohne Gegenleistungen (Bekanntmachungs- oder Werbeleistung) erfolgen.
In diesem Lichte betrachtet ist auch die Zahlung der UBS als Sponsorenbeitrag zu werten. Die Bekanntmachungs- oder Werbeleistung des SIB besteht darin, dass es gegenüber den Seminarteilnehmern auf die Herkunft des Geldes hinweist. Ohne Mitwirkung des SIB wäre es der UBS kaum möglich, die Studierenden zu bewerben. Die Gegenleistung, das Entgelt (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV), besteht in der Zahlung der UBS. Ob Leistung und Gegenleistung wertmässig übereinstimmen, ist nicht entscheidend, sondern massgebend ist der Kausalzusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Ist dieser zu bejahen, gehört zum Entgelt alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV; s. auch ASA 73 S. 565 E. 3.1.5 und 3.3.1). So liegt ein Entgelt etwa auch dann vor, wenn der Sponsor z.B. einen Preis oder einen Hotel-Aufenthalt für die Teilnehmer der Veranstaltung stiftet (s. auch ASA 72 S. 231 E. 7a). Dass die Zahlung der UBS nicht beim SIB verbleibt, sondern bestimmungsgemäss unter Nennung des Namens des Sponsors an die Kursteilnehmer weitergeleitet werden muss, ändert folglich nichts daran, dass ein steuerpflichtiger Umsatz vorliegt. Auch insoweit erweist sich die Beschwerde als unbegründet.

6.
Die Beschwerde ist nach dem Gesagten vollumfänglich abzuweisen. Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 65 und 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 12’000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 15. August 2008

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Merkli Wyssmann