Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1439/2006
{T 0/2}

Urteil vom 18. Juni 2007

Mitwirkung: Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz);
Richter Michael Beusch; Richter André Moser
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

SUVA Schweizerische Unfallversicherungs-Anstalt, Fluhmattstrasse 1, Postfach 4358, 6002 Luzern,
Beschwerdeführerin, vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG, St. Jakobs-Strasse 25, Postfach 3877, 4002 Basel,

gegen

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

betreffend

MWST (1. Quartal 1996 – 4. Quartal 2000); einfache Gesellschaft; Leistungsaustausch oder Gesellschafterbeitrag; Steuerbefreiung nach Art. 67 Abs. 1 UVG.

Sachverhalt:

A. Die Schweizerische Unfallversicherungsanstalt (nachfolgend SUVA), die A._____ und die B._____ haben im Jahr 1983 das Rahmenabkommen betreffend die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Medizinalrechts und der Medizinaltarife (nachfolgend Rahmenabkommen) abgeschlossen. Dieses Abkommen steht im Zusammenhang mit Art. 56 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über die Unfallversicherung (UVG; SR 832.20), welcher den nachfolgenden Wortlaut hat:

1 Die Versicherer können mit den Medizinalpersonen sowie den Heil- und Kuranstalten vertraglich die Zusammenarbeit regeln und die Tarife festlegen. Sie können die Behandlung der Versicherten ausschliesslich den am Vertrag Beteiligten anvertrauen. Jedermann, der die Bedingungen erfüllt, kann dem Vertrag beitreten.

2 Der Bundesrat sorgt für die Koordination mit den Tarifordnungen anderer Sozialversicherungszweige und kann diese anwendbar erklären. Er ordnet die Vergütung für Versicherte, die sich in eine Heilanstalt ohne Tarifvereinbarung begeben.

3 Besteht kein Vertrag, so erlässt der Bundesrat nach Anhören der Parteien die erforderlichen Vorschriften.

4 Für alle Versicherten der Unfallversicherung sind die gleichen Taxen zu berechnen.

Das Rahmenabkommen dient insbesondere der Verwirklichung der Absätze 1 und 4 des zitierten Artikels. Nach Art. 2 des Rahmenvertrags führt eine gemeinsame Delegation Verhandlungen über Zusammenarbeits- und Tarifverträge mit Medizinalpersonen sowie mit Heil- und Kuranstalten. Nach Art. 3 wird zur Behandlung der gemeinsamen Fragen im Bereich des Medizinalrechts und des Tarifwesens die Medizinaltarif-Kommission (nachfolgend MTK) geschaffen, die sich aus den Vertretern der SUVA, der privaten Versicherungseinrichtungen und der Krankenkassen zusammensetzt. Art. 5 hält fest, dass die SUVA für die Vertragsparteien die Zentralstelle für Medizinaltarife (nachfolgend ZMT) führt, welche der MTK als eigentliches Durchführungsorgan dient.

Aufgrund einer Vereinbarung vom 30. Januar 1991 zwischen der MTK, dem Bundesamt für Sozialversicherung (nachfolgend BSV) und dem Bundesamt für Militärversicherung (nachfolgend BAMV) können auch die beiden letzteren in der MTK mitwirken. In einer Vereinbarung vom 1. März 1999 haben die ZMT, das BSV und das BAMV vereinbart, in der Regel gemeinsame Tarif- und Spitalverträge abzuschliessen.

B. Die SUVA ist seit dem 1. Januar 1995 als Steuerpflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) führte im Juni und Juli 2001 im Betrieb der Steuerpflichtigen eine Kontrolle gemäss Art. 50 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; AS 1994 1464) durch. Aufgrund dieser Kontrolle erfolgte u.a. die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) vom 12. Oktober 2001. Mit Schreiben vom 21. Dezember 2001 beanstandete die Steuerpflichtige verschiedene Punkte dieser EA, u.a. die steuerliche Beurteilung der von ihr unter der Bezeichnung "Rückerstattung Aufwand ZMT" auf dem Konto 661'000 verbuchten Beträge (Anhang 1 S. 1 zu Beiblatt 1 S. 1 der EA), welche ihr von A._____, B._____, BSV und

BAMV aufgrund der in E. A genannten Abkommen und Vereinbarungen überwiesen worden waren. Zu dieser Position verlangte sie am 12. Juli 2002 einen Entscheid.

C. Die ESTV entschied am 27. Februar 2003, dass die Steuerpflichtige mit dem Führen der ZMT gegen Entgelt eine Dienstleistung erbringe, die sie auch dann zu versteuern habe, wenn sie die Entschädigung dafür von den Mitgliedern erhalte, mit denen sie sich zu einer einfachen Gesellschaft zusammen geschlossen habe. Massgebend sei, dass ein Leistungsaustausch stattfinde. Die SUVA schulde deshalb der ESTV für die Steuerperioden 1. Semester (recte Quartal) 1996 – 4. Semester (recte Quartal) 2000 Fr. (...) Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins seit dem 30. April 1999. Gegen diesen Entscheid liess die SUVA am 31. März 2003 Einsprache führen und verlangte dessen Aufhebung, im Wesentlichen mit der Begründung, es handle sich hierbei um einen Gesellschafterbeitrag, der mangels Leistungsaustausches nicht der Mehrwertsteuer unterliegen könne. Eventualiter handle es sich bei den Beträgen, die sie von der Militärversicherung (MV) und von der Invalidenversicherung (IV) bzw. in einem Fall vom Kanton Bern erhalten habe, um Subventionen, die nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien. Die Bemessungsgrundlage sei um gewisse Abgrenzungen zu korrigieren, ferner seien gewisse Entschädigungen aus Schulungsleistungen und aus dem Verkauf von Tarifen zu berücksichtigen.

D. Im Einspracheentscheid vom 1. März 2005 nahm die ESTV quantitative Korrekturen vor, hielt aber daran fest, dass es sich bei der Führung der ZMT um eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung handle. Die MTK sei zwar eine einfache Gesellschaft. Dies führe aber nicht eo ipso zum Schluss, dass alle Leistungen, welche zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft sowie allenfalls unter den Gesellschaftern erbracht werden, mehrwertsteuerlich unbeachtlich wären. Sobald für eine Leistung eines Gesellschafters eine Entschädigung entrichtet werde, die nicht nur Gewinnbeteiligung sei und ein direkter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dieser Leistung und dem Entgelt bestehe, unterliege die Leistung beim steuerpflichtigen Leistungserbringer der Steuer. Weil ein Leistungsaustausch vorliege, handle es sich bei den Beiträgen des BSV und des BAMW auch nicht um Subventionen, sondern es würden damit Tätigkeiten abgegolten, welche jene sonst selbst erbringen müssten. Bezüglich des Beitrags des Kantons Bern war die ESTV mangels eines genügenden Belegs der Auffassung, dass es sich weder um eine Subvention noch um einen Schulungsbeitrag noch um eine Entschädigung aus einem Tarifverkauf handle. Sie wies die Beschwerde ab und legte den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag auf Fr. (...) zuzüglich 5% Verzugszins seit 30. April 1999 fest.

E. Gegen diesen Einspracheentscheid liess die SUVA (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) am 14. April 2005 Beschwerde erheben an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (nachfolgend SRK) mit dem Antrag, der Einspracheentscheid vom 1. März 2005 sei vollumfänglich aufzuheben unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

Dabei bestritt sie weiterhin das Vorliegen eines Leistungsaustausches zwischen der SUVA und der MTK und hielt vielmehr dafür, dass es sich bei den auf dem Konto 661'000 verbuchten Beträgen um Beiträge der einzelnen Gesellschafter an die einfache Gesellschaft handle. Zudem führt die SUVA aus, dass sie aufgrund von Art. 67 Abs. 1 UVG überhaupt von der Bezahlung der Mehrwertsteuer befreit sei.

Die ESTV setzt sich im Rahmen ihrer Vernehmlassung vom 6. Juli 2005 nochmals mit der Argumentation der Beschwerdeführerin auseinander, hält aber an ihrer Auffassung fest, dass die MTK zwar eine einfache Gesellschaft bilde, dass aber bezüglich der Führung der ZMK zwischen MTK und der SUVA ein Leistungsaustausch vorliege, welcher der Mehrwertsteuer unterliege. Was die Steuerbefreiung anbelangt, befreie Art. 67 UVG die Beschwerdeführerin wohl von der Bezahlung der direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden und von Erbschafts- und Schenkungssteuern der Kantone und Gemeinden, jedoch nicht von den indirekten Steuern, insbesondere nicht von der Mehrwertsteuer.

F. Mit Schreiben vom 20. November 2006 teilte die SRK den Parteien mit, dass das Bundesverwaltungsgericht das hängige Beschwerdeverfahren gemäss Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundeverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz [VGG], SR 173.32) übernimmt.

Auf die Begründung der Beschwerde wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.1 Gemäss Art. 31 VGG 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 lit. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 lit. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 lit. 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, All-

gemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht hat das Recht von Amtes wegen anzuwenden. Es ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden und kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (Art. 62 Abs. 4 VwVG; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 112 ; MOSER, a.a.O., Rz. 1.8 f.).

1.3 In materieller Hinsicht sind im vorliegenden Fall noch die Bestimmungen der MWSTV anwendbar, da es ausschliesslich um allfällige Umsätze der Jahre 1996-2000 geht.

2. Unumstritten ist, dass es sich bei der MTK um eine einfache Gesellschaft handelt, welche aus der Beschwerdeführerin, dem B._____, dem A._____, der SUVA, dem BSV und dem BAMV besteht. Nicht zur Diskussion steht die Steuerpflicht der MTK selber. Umstritten ist jedoch, ob es sich bei den auf dem Konto 661'000 verbuchten Beträgen um Entgelt für von der Beschwerdeführerin gegenüber der MTK erbrachte Dienstleistungen handelt oder ob darin Gesellschafterbeiträge der einzelnen Gesellschafter an die MTK zu sehen sind (dazu E. 2.1 – 4). Weiter stellt sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt, Art. 67 Abs. 1 UVG befreie sie ganz von der Mehrwertsteuer (dazu E. 5).

2.1 Gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV ist steuerpflichtig, wer mit einer gewerblichen oder beruflichen selbständigen Tätigkeit aus Lieferungen, Dienstleistungen oder Eigenverbrauch im Inland Einnahmen erzielt, die den Betrag von jährlich Fr. 75'000.-- übersteigen. Nicht notwendig ist eine Gewinnabsicht oder dass tatsächlich ein Gewinn erzielt wird. Die subjektive Steuerpflicht ist Voraussetzung dafür, dass Lieferungen und Dienstleistungen im Sinne von Art. 4 MWSTV steuerbar sind. Aus der nicht abschliessenden Aufzählung der steuerpflichtigen Personen in Art. 17 Abs. 2 MWSTV geht hervor, dass prinzipiell alle juristischen Personen des privaten und öffentlichen Rechts subjektiv steuerpflichtig werden, wenn sie im Rahmen solcher Umsätze die Umsatzgrenze erreichen. Auch Bund, Kantone und Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen sind grundsätzlich steuerpflichtig, wie durch Umkehrschluss aus Art. 17 Abs. 4 MWSTV folgt. Art. 23 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) regelt nunmehr positiv die Steuerpflicht der autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden, der übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und der mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen. Die Beschwerdeführerin zählt als "Einrichtung des öffentlichen Rechts" auch dazu.

2.2 Gemäss Art. 17 Abs. 4 Satz 1 MWSTV sind Bund, Kantone und Gemeinden, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, nicht steuerpflichtig. Die Unterscheidung zwischen gewerblicher und hoheitlicher Tätigkeit ist für die subjektive Steuerpflicht der genannten Gemeinwesen, Einrichtungen, Personen und Organisationen daher von zentraler Bedeutung (DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 2 zu Art. 23 MWSTG). Nach der Rechtsprechung zeichnet sich hoheitliches Handeln dadurch aus, dass ein Subordinationsverhältnis gegeben ist und eine gegenüber dem Bürger erzwingbare öffentlich-rechtliche Regelung zur Anwendung gelangt. Als in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen gelten zudem nur solche, die nicht marktfähig sind (BGE 125 II 490 E. 8b; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 70 163 E. 6b; 69, 882 E. 4b; SRK in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.96 E. 4 a/bb und cc). Der Ausdruck "Leistungen ... in Ausübung hoheitlicher Gewalt" darf daher nicht mit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben gleichgesetzt werden. Das zeigt sich auch im Anhang zur Mehrwertsteuerverordnung 1994 sowie in Art. 23 Abs. 2 MWSTG, welche beide einen nicht abschliessenden Katalog von Tätigkeiten enthalten, die, wenn sie von einem Gemeinwesen oder einer mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Person erbracht werden, in jedem Fall steuerpflichtig sind. Der Begriff "Leistungen ... in Ausübung hoheitlicher Gewalt" ist somit auf jeden Fall enger als jener der öffentlich-rechtlichen Aufgaben. Eine juristische Person oder Einrichtung des öffentlichen Rechts ist folglich nicht schon deshalb nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV von der Steuer befreit, weil sie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraut ist (ASA 72 226 E. 4.2; 71 157 E. 4a; s. auch BGE 125 II S. 489 E. 8b; ASA 69, S. 882 E. 4).

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine öffentlich-rechtliche Anstalt des Bundes mit eigener Rechtspersönlichkeit (Art. 61 Abs. 1 UVG). Sie führt im Rahmen ihres gesetzlichen Leistungsauftrages die obligatorische Unfallversicherung durch, ist in der Unfallverhütung tätig und betreibt Rehabilitationskliniken. In der hier Verfahrensgegenstand bildenden Ergänzungsabrechnung geht es um die Tätigkeit im Zusammenhang mit der MTK aufgrund von Art. 56 UVG und um die Führung der ZMT. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind somit Koordinationstätigkeiten im Bereich der Medizinaltarife, somit Tätigkeiten, in welcher die Dritten gegenüber der SUVA in einem Koordinations- und nicht in einem Subordinationsverhältnis stehen. Es handelt sich um eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 1 MWSTV und nicht um hoheitliches Handeln.

2.3 Der Mehrwertsteuer unterliegen im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 4 lit. b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Dienstleistungen werden in der MWSTV somit negativ umschrieben. Als Dienstleistungen werden Verhalten betrachtet, die in der Ausführung oder Unterlassung einer Handlung oder in der Duldung einer Handlung oder einer Si-

tuation bestehen, soweit solche Verhaltensweisen nicht zum Ziel haben, die Verfügungsgewalt über eine körperliche Sache zu übertragen (JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit Fiscal suisse, Lausanne 2000, S. 43).

Ein steuerbarer Umsatz setzt einen Austausch von Leistungen voraus (BGE 126 II 451 f. E. 6a; vgl. ferner ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern 2003, S. 82 Rz. 178). Die Leistung besteht dabei entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt (Art. 4 MWSTV, Ausnahme: Eigenverbrauch). Zusätzlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich (BGE 126 II 451 E. 6a, mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und 8; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.). Der Steuerpflichtige leistet, um eine Gegenleistung zu erhalten und weil seine Leistung die Gegenleistung auslösen soll. Die Beantwortung der Frage, ob eine Gegenleistung aus mehrwertsteuerlicher Sicht in einem Zusammenhang mit der Leistung steht, hat dabei nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts vom 14. November 2003 [2A.304/2003], E. 3.6.1, mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1346/2006 vom 4. Mai 2007, E. 2.2; statt vieler: Entscheide der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.126 E. 2a/ee; vom 8. Juli 2004 [SRK 2002-089], E. 5a; ausführlich: RIEDO, a.a.O., S. 112; vgl. auch STEPHAN KUHN/PETER SPINNLER, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine und 41; BAUMGARTNER, a.a.O., ad Art. 33 Abs. 1 und 2, Rz. 12). Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 252 f. E. 4a; Urteil des Bundesgerichts vom 23. Dezember 2002 [2A.175/2002], E. 3.2). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst.

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

a) Es müssen zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfangenden vorhanden sein;
b) der erbrachten Leistung muss ein Entgelt als Gegenleistung gegenüberstehen und
c) die Leistung und die Gegenleistung müssen miteinander innerlich wirtschaftlich verknüpft sein.

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

2.5 Die SRK hat sich zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern ausführlich und mit Hinweisen auf Doktrin und Rechtsprechung im Entscheid vom 12. Oktober 2001, veröffentlicht in VPB 66.42 E. 5, geäussert. Darnach erfolgt die Beurteilung solcher Leistungen nach den allgemeinen Regeln für das Vorliegen eines Leistungsaustausches. Bei Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft (Gesellschafterbeiträge bzw. -einlagen), die nicht gegen spezielle Entschädigungen bzw. Gegenleistungen der Gesellschaft erfolgen, ist gemäss Lehre und Rechtsprechung der SRK von nicht steuerbaren Leistungen auszugehen; namentlich kommt kein Leistungsaustausch zustande, wenn die Leistung durch Beteiligung am Gewinn und Verlust abgegolten wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1345/2006 vom 12. Juni 2007 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 20. Oktober 2006 [SRK 2004-003] E. 2d sowie vom 24. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.54 E. 2b; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 422, 463). Umgekehrt liegt ein Leistungsaustausch vor, wenn die Leistung eines Gesellschafters nicht durch die Beteiligung an Verlusten und Gewinnen abgedeckt ist, sondern gegen ein besonderes Entgelt erbracht wird. Somit ist im Falle von Leistungen der Gesellschafter an die einfache Gesellschaft bzw. von dieser an ihre Gesellschafter in jedem Fall zu prüfen, ob ein Leistungsaustausch vorliegt oder nicht.

Erbringt eine (steuerpflichtige) Gesellschaft gegenüber Dritten eine Leistung, welche sie zuvor von einem (ebenfalls steuerpflichtigen) Gesellschafter bezogen hat, so liegen zwei steuerbare Leistungen vor, wobei die Gesellschaft grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Diese Besteuerung auf zwei Stufen ist von den Steuerpflichtigen hinzunehmen, sind doch diese bei der von ihnen gewählten Gestaltung ihrer wirtschaftlichen Beziehungen zu behaften (Entscheid der SRK vom 24. September 2003 in VPB 68.54 E. 2b mit Hinweisen; zum Leistungsaustausch zwischen einer einfachen Gesellschaft und den Gesellschaftern vgl. ferner Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juli 2004 E. 7).

2.6 Nicht zum Entgelt gehören gemäss Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand. Eine allgemein anerkannte Umschreibung des Subventionsbegriffs gibt es im schweizerischen Recht allerdings nicht; auch die MWSTV enthält keine

Begriffsbestimmung. Das Bundesgericht umschreibt Subventionen allgemein als Leistungen kraft öffentlichen Rechts, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgebenden führt; m.a.W. wird die Subvention ohne eine entsprechende konkrete marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet. Ihre Gewährung zielt folglich nicht auf die Herstellung eines bestimmten, an sich wünschbaren Zustandes ab, sondern will ein gewisses Verhalten der die Subventionen empfangenden Person hervorrufen, das zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke geeignet erscheint. Sind mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifischen Leistungen verknüpft und ist die Subventionsempfängerin frei, wie sie – im Rahmen des allgemeinen Leistungsauftrages – die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, so deutet dies auf eine Subvention hin (Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht ASA 71 S. 170 f. E. 8). Die Subvention kennzeichnet sich folglich dadurch, dass sich die empfangende Person in einer Weise verhält, die dem öffentlichen Interesse als "Gegenleistung" erscheint. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung sind Subventionen aber "unentgeltlich", das heisst, es steht ihnen keine entsprechende, wirtschaftliche Gegenleistung gegenüber, wie das für die Annahme einer steuerbaren Lieferung oder Dienstleistung im Sinne von Art. 4 ff. und Art. 26 MWSTV vorausgesetzt wird. Sie sind damit von vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausches, sind nicht Entgelt für eine vom Subventionsempfangenden zu erbringende marktwirtschaftliche Leistung und fliessen folgerichtig nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein (BGE 126 II 452 ff. E. 6b und 6c und 456 E. 6e, mit Hinweisen, Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 5. September 2005 E. 2.3; Urteil des BVGer A-1338/2006, a.a.O., E. 2.3).

Im Einzelfall kann sich die Abgrenzung der Subvention und der ihr gleichgestellten anderen Beiträge der öffentlichen Hand (Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV) vom steuerbaren Entgelt indessen als schwierig erweisen. Es ist daher im Einzelfall aufgrund der konkreten Umstände zu entscheiden, ob ein Leistungsaustausch vorliegt oder nicht (Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004, a.a.O., E. 2.3; vgl. auch Urteil des BVGer A-1338/2006, a.a.O., E. 2.3).

3.

3.1 Nach Art. 5 Abs. 1 des Rahmenabkommens von 1983 führt die SUVA für die Vertragsparteien die "Zentralstelle für Medizinaltarife". Der ZMT obliegen nach Art. 6 des Abkommens insbesondere die folgenden Aufgaben: a) Beobachtung der gesamtschweizerischen Kosten- und Taxentwicklung und Behandlung von Fragen der Koordination mit anderen Sozialversicherungszweigen, b) Beobachtung der Entwicklung der medizinischen Diagnostik und Therapie im Hinblick auf allfällige Auswirkungen auf die Medizinaltarife in Zusammenarbeit mit den ärztlichen Diensten der dem Rahmenabkommen beigetretenen

Vertragspartner, c) Vorbereitung für die Schaffung neuer und die Revision bzw. Ergänzung bestehender Tarifverträge, d) Behandlung von Fragen der rechtsgleichen Anwendung der Tarifverträge, e) Information der Medizinaltarifkommission und der Träger der obligatorischen Unfallversicherung und weiterer interessierter Kreise über Fragen des Medizinalrechtes und der Medizinaltarife, f) Beurteilung der Voraussetzungen für die Zulassung von Medizinalpersonen zur Behandlung von nach UVG versicherten Personen. In der von der Beschwerdeführerin eingereichten "Kurzinformation über die Medizinaltarif-Kommission UVG" wird die ZMT wie folgt umschrieben: "Zur Bewältigung der verschiedenen Aufgaben steht der MTK die Zentralstelle für Medizinaltarife ZMT zur Verfügung. Die ZMT wird gemäss Vereinbarung von der SUVA geführt. Die ZMT ist identisch mit der Abteilung Medizinaltarife der SUVA (Schattenorganisation). Die ZMT ist eine Fachstelle, die die Beschlüsse der MTK vorbereitet, bearbeitet, ausführt und die für die Verhandlungen mit den Medizinalpersonen und den Heil- und Kuranstalten beigezogen wird. Sie steht den dem Rahmenabkommen beigetretenen Unfallversicherern für die Beantwortung von Fragen zur Interpretation der Medizinaltarife zur Verfügung. Sie kann auch von den einzelnen Unfallversicherern beigezogen werden für Sonderaufträge in Bezug auf das Medizinalrecht und die Medizinaltarife."

3.2 Bezüglich der Kosten der ZMT halten Art. 5 Abs. 2 und 3 des Rahmenabkommens fest: "Die durch die Kostenstellenrechnung ausgewiesenen Aufwendungen der Zentralstelle (namentlich Personal-, Raum- und Materialkosten) sind von der SUVA und von den übrigen, dem Rahmenabkommen beigetretenen Trägern der obligatorischen Unfallversicherung im Verhältnis der von ihnen ausgerichteten Heilkosten zu tragen. Die Abrechnung erfolgt nach Abschluss der Jahresrechnung der SUVA aufgrund der neuesten Ergebnisse der Heilkostenstatistik. Für die Beanspruchung ihrer Dienste in Einzelfällen kann die Zentralstelle den betreffenden Versicherern separat Rechnung stellen." Diese Regelung wird in den Ziffern 11 und 12 des Geschäftsreglements der Medizinaltarifkommission UVG wiederholt. Die erwähnte Kurzinformation führt zu den Kosten der ZMT Folgendes aus: "Die Aufwendungen der ZMT werden durch die SUVA, die privaten Versicherungsgesellschaften, das B._____, die Militärversicherung und die Invalidenversicherung getragen (Basis: Arbeitsrapporte und Heilungskosten)." Die dem Rahmenabkommen beigetretenen weiteren Unfallversicherer sind nach Art. 7 des Rahmenabkommens verpflichtet, sich am Aufwand der ZMT zu beteiligen. Für das BSV und das BAMV ergibt sich diese Zahlungspflicht aus Ziffer 3 der Vereinbarung vom 30. Januar 1991: "Das BSV und das BAMV beteiligen sich an den finanziellen Aufwendungen der MTK bzw. der Zentralstelle für Medizinaltarife (ZMT). Diese Beteiligung erfolgt projektbezogen. Bei der Festsetzung des Anteils wird jeweils die Bedeutung des Projekts für den einzelnen Partner berücksichtigt. ..... Die jeweiligen Projektkostenanteile werden in Jahrestranchen und nach Absprache vom BSV und vom BAMV entrichtet." Diese Regelung wird in

Ziffer 4 der Vereinbarung über die Kostenverteilung zwischen der MTK, der IV und dem BAMV vom 12. Dezember 1991 wie folgt präzisiert: "Da die ZMT gemäss MTK-Rahmenabkommen von der Abteilung Medizinaltarife (MT) der SUVA geführt wird, werden gestützt auf die Arbeitsrapporte der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Abteilung MT in einem ersten Schritt alle Aufwendungen für Tätigkeiten ausgeschieden, die nur die SUVA bzw. besondere Aufgaben betreffen (inkl. Tätigkeiten für Dritte ausserhalb des MTK-Rahmenabkommens). Die für den ZMT-Aufwand relevanten Zahlen sind nach dem Bruttoprinzip berechnet, d.h. in diesen Aufwendungen sind die unbereinigten Aufwendungen der ZMT und die Aufwendungen der SUVA für die ZMT berücksichtigt. Als zweiter Schritt werden allfällige Erträge aus den Leistungen der ZMT im Rahmen der Aufwandsbereinigung ausgeschieden. Vom verbleibenden Nettoaufwand wird der Verteiler MV/IV vorgenommen (dritter Schritt). Im vierten Schritt erfolgt die Verteilung des verbleibenden Aufwandes auf SUVA/A._____/B._____ gemäss Rahmenabkommen der MTK."

3.3 Dass es sich bei der MTK um eine einfache Gesellschaft handelt, ist unbestritten. Ebenfalls unbestritten ist, dass in einer einfachen Gesellschaft die Beitragsleistungen der einzelnen Gesellschafter zur Verwirklichung der gemeinsamen Zielsetzung nicht nur in finanziellen Beiträgen, sondern in allem bestehen können, was geeignet ist, den Gesellschaftszweck auf irgendeine Art zu fördern, insbesondere auch in Arbeitsleistungen (Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. Aufl., Bern 2007, § 12 N 39; Theo Guhl/Jean Nicolas Druey, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Aufl., Zürich 2000, § 62 N 8; Lukas Handschin, in: Basler Kommentar, N 5 zu Art. 531 OR). Demnach können unter der zivilrechtlichen Betrachtungsweise sowohl die Beitragszahlungen sämtlicher Gesellschafter der ZMK als auch der gesamte Aufwand, den die Beschwerdeführerin für die Führung der ZMT leistet (Personen- und Sachaufwand), einen solchen Gesellschafterbeitrag in Form von finanziellen bzw. Arbeitsleistungen darstellen.

Diese zivilrechtliche Betrachtungsweise schliesst jedoch nicht aus, dass es sich bei den Arbeitsleistungen unter mehrwertsteuerlicher Betrachtungsweise um Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 lit. b MWSTV handelt, nämlich um solche, die in einem aktiven Tun bestehen (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 278). Leistende solcher Dienstleistungen wäre die Beschwerdeführerin, die durch ihre Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter handelt. Leistungsempfängerin wäre die MTK, welche aufgrund dieser Tätigkeiten ihre Ziele, wie sie in E. A. des Sachverhalts dargestellt werden, erreichen kann. Die Beschwerdeführerin betont denn auch, dass die ZMT der MTK als eigentliches Durchführungsorgan zur Seite stehe. Sie bereite die Beschlüsse der MTK vor, bearbeite diese und führe sie letztlich aus. Wie die ESTV zu Recht festhält, bilden das Führen einer Geschäftsstelle, das Sammeln und Zusammenfassen von Zahlen, die Vertretung von Interessen eines Dritten grundsätzlich Dienstleistungen im Sinne des zitierten Artikels. Würden

solche Aufgaben einer aussenstehendende Drittorganisation übertragen, beispielsweise einem Rechtsanwalt oder einem Treuhandbüro, das dafür nach Aufwand anteilsmässig von den einzelnen Gesellschaftern entschädigt wird, würde niemand am Vorliegen eines mehrwertsteuerpflichtigen Leistungsaustausches zweifeln.

Die Frage stellt sich, ob eine andere Beurteilung erforderlich ist, weil die SUVA gleichzeitig Gesellschafterin der einfachen Gesellschaft und Leistungserbringerin ist. In E. 2.5 wurde festgehalten, dass die Rechtsprechung auch im Verhältnis von einfacher Gesellschaft zu den einzelnen Gesellschaftern ebenfalls darauf abstellt, ob die Dienstleistung gegen Entgelt erfolgt und ob zwischen Dienstleistung und Entgelt ein Leistungsaustausch vorliegt, d.h. ob Dienstleistung und Entgelt miteinander wirtschaftlich verknüpft sind; dies soll im Folgenden untersucht werden.

3.4 Was die Frage anbelangt, ob die Dienstleistung der SUVA gegen Entgelt erfolgt, ist vorweg festzuhalten, dass die Entgeltlichkeit im Sinne der in E. 2.5 zitierten Rechtsprechung nicht schon deshalb ausgeschlossen ist, weil die Beschwerdeführerin durch Beteiligung am Gewinn und Verlust abgegolten würde. Aus dem in E. 3.2 beschriebenen Kostenverteilungsmechanismus ergibt sich, dass die Gesellschaft weder einen Gewinn noch einen Verlust erarbeiten kann und die Beschwerdeführerin deshalb auch nicht an Gewinn oder Verlust beteiligt sein kann.

Demnach muss geprüft werden, ob die Dienstleistung gegen Entgelt erfolgt. Wie in E. 2.4 ausgeführt, gehört zum Entgelt alles, was die Empfängerin oder an ihrer Stelle eine dritte Person als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Die Zahlungen der Gesellschafter der MTK bilden diese Gegenleistung, was sich schon darin zeigt, dass die Beträge in ihrer Höhe unmittelbar mit dem "Aufwand" der Beschwerdeführerin verknüpft sind. Nach Art. 5 Abs. 2 des Rahmenabkommens werden die Personal-, Raum- und Materialaufwendungen in einer Kostenstellenrechnung ausgewiesen, wobei in der Kurzinformation über die Medizinaltarif-Kommission UVG präzisiert wird, dass bezüglich der Personalkosten die Arbeitsrapporte massgebend sind. Die Summe der Belastungen dient dann als Ausgangspunkt für den in E. 3.2 geschilderten Rechnungsstellungsmechanismus. Sind die Aufwendungen der Beschwerdeführerin kleiner, fallen auch die von den einzelnen Gesellschaftern zu leistenden Beträge geringer aus.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, es fehle an der von der Rechtsprechung geforderten *speziellen* Entschädigung für ihre Leistung an die MTK. Das Adjektiv "speziell" wird in VPB 66.42 E. 5c/bb in der Zusammenfassung der Ausführungen von Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, *1. Aufl.*, Bern 2000,

S. 128 Rz. 321 (in der 2. Aufl., Bern 2003 Rz. 422) verwendet, welche Autoren ausführen: "Allgemein sind Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft dann nicht als steuerbar zu betrachten, wenn sie nicht gegen spezielle Entschädigung erfolgten, weil kein Leistungsaustausch zustande kommt, wenn die Leistung durch Beteiligung an Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten wird". "Speziell" ist in diesem Zusammenhang jegliche Entschädigung, welche nicht in der Beteiligung am Gewinn und am Verlust besteht, mithin alles, was man landläufig unter einer Entschädigung versteht. Es ist bereits darauf hingewiesen worden, dass nach dem Rahmenabkommen bei der MTK weder ein Gewinn noch ein Verlust entstehen kann, dass somit eine Abgeltung durch Beteiligung am Gewinn und Verlust ausgeschlossen ist. Die Zahlungen, welche die SUVA aufgrund des Rahmenabkommens erhält und auf Konto 661'000 verbucht, bilden somit eine Entschädigung an sich und damit auch eine spezielle Entschädigung im Sinne des von der Beschwerdeführerin angeführten Entscheids.

Anzumerken bleibt, dass die ESTV in zutreffender Weise nicht den ganzen durch die Kostenstellenrechnung erfassten Aufwand der Beschwerdeführerin besteuert, sondern lediglich die dem Konto gutgeschriebenen Rückvergütungen der übrigen Gesellschafter; im Ausmass der Differenz zu diesen fehlt es nämlich an einem Entgelt für die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen.

3.5 Eine wirtschaftliche Verknüpfung liegt, wie in E. 2.3 dargelegt, dann vor, wenn ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht, wobei diese Beurteilung nicht nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen hat. Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Eine solche Verknüpfung zeigt sich einmal, wie bereits geschildert, im in E. 3.2 geschilderten Verrechnungsmechanismus: Insbesondere die Personalaufwendungen der SUVA werden in der Kostenstellenrechnung entsprechend den Arbeitsrapporten erfasst und haben somit einen direkten Niederschlag in der Höhe der von den einzelnen Gesellschaftern zu leistenden Beträge. Wirtschaftlich gesehen löst so die Leistung der Beschwerdeführerin unmittelbar die Gegenleistung der Gesellschafter der MTK aus. Die wirtschaftliche Verknüpfung zeigt sich aber auch darin, dass die direkten Aufwendungen der SUVA für die ZMT ihr wirtschaftliches Interesse an dieser Tätigkeit bei weitem übersteigen. Die Beschwerdeführerin spricht denn auch in der Beschwerdeschrift einmal von einer Mehrleistung der Beschwerdeführerin verglichen mit den übrigen Gesellschaftern. Eine solche ist nur im Hinblick auf die Entschädigung durch die übrigen Mitglieder der MTK wirtschaftlich zu rechtfertigen. Demnach muss die wirtschaftliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung bejaht werden, weshalb ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch und damit Steuerbarkeit der Leistung gegeben ist.

Es bleibt darauf hinzuweisen, dass Leistungen der Art, wie sie die ZMT erbringt, in der Versicherungsbranche nicht selten sind. Sie werden denn auch in der Branchenbroschüre Nr. 23 "Versicherungen, Versicherungsvertreter und Versicherungsmakler" vom Dezember 1994 im Anhang I "Dienstleistungskatalog für Versicherungen" ausdrücklich erwähnt. Unter Ziffer 2.3. "Dienstleistungen für Pool und Syndikate (Administration, Koordination, Buchführung us.w.)" ist festgehalten, dass solche Dienstleistungen steuerpflichtig sind.

3.6 Was die weiteren, von der Beschwerdeführerin angeführten Argumente anbelangt, ist ihr zuzustimmen, dass die Leistungen der Gesellschafter dann als Gesellschafterbeiträge zu qualifizieren wären und keinen Leistungsaustausch darstellen würden, wenn jeder Gesellschafter die gleiche Arbeitsleistung erbringen würde. Dies ist jedoch aufgrund des Rahmenabkommens und der weiteren Verträge nicht der Fall.

Hingegen kann der Beschwerdeführerin insoweit nicht beigepflichtet werden, als sie der Auffassung ist, ein Leistungsaustausch setze voraus, dass die Leistung gestützt auf einen Auftrag erbracht werde. Es wurde in E. 2.3 bereits darauf hingewiesen, dass für die Annahme eines Leistungsaustauschs in mehrwertsteuerlicher Hinsicht das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich ist. Damit muss auch nicht abgeklärt werden, ob Art. 5 des Rahmenvertrages als Auftrag zwischen der MTK und der SUVA zu qualifizieren wäre. Anzumerken bleibt, dass selbst die Beschwerdeführerin auf S. 15 der Beschwerdeschrift von der *Übertragung* der Aufgaben an die Abteilung Medizinaltarife der SUVA spricht.

Offen bleiben kann auch die Frage, ob es sich um eine stille Gesellschaft handelt oder ob die einfache Gesellschaft nach aussen auftritt. Diese Frage spielt nur eine Rolle, wenn es darum geht zu beurteilen, ob von der Gesellschaft mit Dritten getätigte Umsätze der einfachen Gesellschaft oder einzelnen Gesellschaftern zuzuordnen sind, nicht aber wenn die Beurteilung von Leistungen zwischen der einfachen Gesellschaft und einzelnen Gesellschaftern zur Diskussion steht. Anzumerken bleibt, dass die ZMT Tarifverhandlungen führt und die Tarifverträge für alle Versicherer gelten. Damit ist auch eine rechtliche Qualifizierung denkbar, nach welcher die ZMT als Vertreterin aller beteiligter Unfallversicherer und nicht bloss als SUVA nach aussen auftritt.

4. Die Beschwerdeführerin hatte sich in ihrer Einsprache auf den Standpunkt gestellt, bei den zur Diskussion stehenden Beiträgen handle es sich – soweit es um die vom BVS, dem BAMV und dem Kanton Bern bezahlten Beträge handle – um Subventionen, welche nach Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV nicht der Steuer unterliegen. Die ESTV hat im Einspracheentscheid zu Recht darauf hingewiesen, dass diese rechtliche Qualifikation dann ausgeschlossen ist, wenn die Zahlung im Rahmen eines Leistungsaustausches erfolgt (dazu E. 2.6). Was das Vorliegen eines solchen Leistungsaustausches anbelangt, kann auf das in E. 3.3 – 3.5

Gesagte verwiesen werden. Ebenso ist den Überlegungen der ESTV bezüglich der vom Kanton Bern im Jahr 2000 bezahlten Fr. 660.-- zuzustimmen.

5. Erstmals im vorliegenden Beschwerdeverfahren bringt die Beschwerdeführerin weiter vor, sie habe überhaupt keine Mehrwertsteuer zu entrichten, weil sie nach Art. 67 Abs. 1 UVG bzw. Art. 10 Abs. 1 des Garantiegesetzes vom 26. März 1934 (GarG, BS 1 152) von sämtlichen eidgenössischen und kantonalen, direkten und indirekten Steuern, also auch von der Mehrwertsteuer, befreit sei. Die ESTV ist demgegenüber der Auffassung, dass keine der ins Feld geführten Bestimmungen eine Befreiung der Beschwerdeführerin von der Mehrwertsteuer vorsehe.

   Genau die gleiche Frage war im Verfahren 2.A.197/2005 vor dem Bundesgericht zu beurteilen. Das Bundesgericht hat mit Entscheid vom 28. Dezember 2005 mit ausführlicher Begründung, auf welche verwiesen werden kann – dort E. 6 –, entschieden, dass im Bereich der Mehrwertsteuer Art. 17 Abs. 4 MWSTV bzw. Art. 23 Abs. 1 MWSTG lex specialis zu Art. 67 Abs. 1 UVG bilden und dieser Vorschrift vorgehen. Dass die SUVA aufgrund dieser Bestimmungen nicht von der Mehrwertsteuer befreit ist, wurde bereits ausgeführt (E. 2.1 und 2.2). Die subjektive Steuerpflicht ist somit gegeben.

6. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen und der Einspracheentscheid der ESTV vom 1. März 2005 zu bestätigen. Demzufolge hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese werden auf Fr. 6'000.-- festgelegt und mit dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 6'000 verrechnet. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin wird nicht zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 6'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (mit Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:	Der Gerichtsschreiber:
Salome Zimmermann	Jürg Steiger

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

Versand am: