Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1626/2006 + A-1627/2006
{T 0/2}

Urteil vom 20. April 2009

Besetzung

Richter Pascal Mollard (Vorsitz), Richter Daniel Riedo,
Richter Thomas Stadelmann,
Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

Parteien

X._____,
vertreten durch Y._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1998 - 4. Quartal 2003);
Steuerpflicht; Leistungsaustausch.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ ist eine Stiftung im Sinne von Art. 80 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) mit Sitz in ... . Sie wurde am 23. November 1989 unter dem Namen "Z._____" gegründet; die Namensänderung erfolgte anfangs 2002. Sie bezweckt die Anregung, Koordination und Evaluation von Massnahmen zur Förderung der Gesundheit und Verhütung von Krankheiten im Sinne von Art. 19 des Bundesgesetzes vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (KVG, SR 832.10).

B.
Mit Schreiben vom 19. November 2002 forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) die X._____ (nachfolgend auch Stiftung genannt) auf, ihr die Abschlüsse (Bilanzen und Erfolgsrechnungen) der Jahre 1997 bis 2001 einzureichen, und unterbrach vorsorgehalber die Verjährung einer allfälligen Steuerforderung ab dem Jahr 1997. Gestützt auf die am 11. Dezember 2002 sowie am 21. Juli 2003 eingereichten Unterlagen trug die ESTV die Stiftung rückwirkend per 1. Januar 1998 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein. Mit Ergänzungsabrechnungen Nr. ... und Nr. ... vom 8. September 2004 erhob die ESTV für das 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000) eine Steuernachforderung von Fr. 3'441'823.-- sowie für das 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003 (Zeit vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2003) eine solche von Fr. 3'689'195.--, je zuzüglich Verzugszins.

C.
Die ESTV entschied am 8. September 2004 (mit separaten Entscheiden), die X._____ sei zu Recht per 1. Januar 1998 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden bzw. bleibe zu Recht per 1. Januar 2001 darin eingetragen. Ferner stellte sie fest, der jährlich bei den nach dem KVG obligatorisch versicherten Personen erhobene Beitrag sei steuerbar. Sie fordere zu Recht für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 und für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003 Fr. 3'441'823.-- sowie Fr. 3'689'195.-- Mehrwertsteuer, je zuzüglich Verzugszins. Mit Eingaben vom 8. Oktober 2004 erhob die Stiftung dagegen Einsprache und bezahlte die Steuerforderungen am 27. Oktober 2004 unter Vorbehalt. Mit Gutschriftsanzeige (GS) Nr. ... vom 20. September 2005 schrieb

die ESTV der Stiftung für die Zeit vom 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2003 Fr. 2'541'607.-- Vorsteuern gut.

D.
Mit Einspracheentscheiden vom 22. Juni 2006 wies die ESTV die Einsprachen vom 8. Oktober 2004 ab und bestätigte die Eintragung der Stiftung per 1. Januar 1998 sowie die geltend gemachten Steuernachforderungen. Zur Begründung hielt die Verwaltung im Wesentlichen dafür, die Stiftung erbringe für die Versicherer, welche die Verhütung von Krankheiten zu fördern hätten, verschiedene Leistungen. Diese Leistungen würden vorallem durch die von den Versicherern bei den versicherten Personen erhobenen Beiträge entschädigt. Zwischen der Stiftung und den Versicherern bestehe ein Leistungsaustauschverhältnis. Zudem sei sie gewerblich tätig im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Die Steuerpflicht sei daher zu bejahen.

E.
Am 23. August 2006 lässt die X._____ (Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde erheben und beantragen, die Entscheide vom 8. September 2004 sowie die Einspracheentscheide vom 22. Juni 2006 unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben. Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen vor, sie nehme mit gesetzlich erhobenen Beiträgen eine gesetzlich definierte Aufgabe zugunsten der Allgemeinheit wahr. Sie erbringe keine Leistungen für die Krankenversicherer und erhalte von diesen auch kein Entgelt; das Bestehen eines Leistungsaustauschs sei zu verneinen. Sie übe auch keine selbständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit aus.

In ihren Vernehmlassungen vom 19. September 2006 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerden.

F.
Am 9. Februar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe die vorliegenden Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 konnten Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nach Art. 44 ff. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden (aArt. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.201], in der Fassung vom 1. Januar 2001 [AS 2000 1300]; aufgehoben per 31. Dezember 2006). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 172.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerden sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31, 32 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Die Beschwerdeführerin beantragt nebst der Aufhebung der Einspracheentscheide auch die Aufhebung der Entscheide vom 8. September 2004. Diese wurden indes durch die Einspracheentscheide vom 22. Juni 2006 ersetzt (sog. Devolutiveffekt) und bilden daher keine tauglichen Anfechtungsobjekte (BGE 129 II 438 E. 1; Urteil des Bundesgerichts 2C_16/2008 vom 16. Mai 2008 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2737/2007 vom 25. September 2007 E. 1; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, S. 25 Rz. 2.7). Mit dieser Einschränkung ist auf die ansonsten frist- und formgerecht eingereichten Beschwerden einzutreten.

1.3 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 123 V 215 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1444/2006 + A-1445/2006 vom 22. Juli 2008 E. 1.3). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwer-

den in einem Verfahren vereinigt werden. Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (MOSER/ BEUSCH/ KNEUBÜHLER, a.a.O., S. 114 f. Rz. 3.17). Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, ist in beiden Fällen doch dasselbe Steuersubjekt betroffen und stellen sich dieselben Rechtsfragen. Entsprechend wurden die zwei Einspracheentscheide mit inhaltlich beinahe identischen Beschwerden angefochten. Die Verfahren A-1626/2006 und A-1627/2006 werden demnach vereinigt.

1.4 Das MWSTG sowie die dazugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV, SR 641.201) sind am 1. Januar 2001 in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 1998 bis 2003 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde betreffend den Sachverhalt bis zum 31. Dezember 2000 noch die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) anwendbar sind. (Art. 93 und 94 MWSTG). Für die Zeit danach findet das neue Recht Anwendung.

2.

2.1

2.1.1 Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Leistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV; Art. 21 Abs. 1 MWSTG). Steuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 21 Abs. 2 MWSTG). Die Steuerpflicht ist weit gefasst: Durch die Umschreibung der "Personengesamtheit ohne Rechtsfähigkeit" werden praktisch alle am Wirtschaftsverkehr teilnehmenden, aus mehreren Personen bestehenden Gebilde als Steuersubjekt erfasst, falls sie nach aussen hin auftreten und unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1545/2006 vom 30. April 2008 E. 2.2.1; GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 16 zu Art. 21). Darüber hinaus sind auch Bund, Kantone und Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die mit öf-

fentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen grundsätzlich subjektiv steuerpflichtig, soweit sie nicht hoheitlich tätig sind (Art. 17 Abs. 4 MWSTV bzw. Art. 23 Abs. 1 MWSTG e contrario).

2.1.2 Die Voraussetzung der Ausübung einer gewerblichen und beruflichen Tätigkeit umfasst jede Art von Aktivität, bei welcher zur Erzielung von Einnahmen Dritten gegenüber wirtschaftliche Leistungen erbracht werden und welche auf gewisse Dauer angelegt ist, d. h. welche nachhaltig, und nicht nur einmalig oder gelegentlich ausgeübt wird. Die Begriffe "gewerblich" und "beruflich" stellen keine weiteren Anforderungen auf und sind aufgrund des Allgemeinheitsgrundsatzes und des Gebots der Neutralität der Mehrwertsteuer weit zu interpretieren (DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 174). Jede Art von Aktivität kann in Betracht kommen, soweit sie das Element der Dauerhaftigkeit aufweist (Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 2.1; Entscheide der SRK vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.6 E. 3a, vom 11. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.80 E. 3a/aa mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1545/2006 vom 30. April 2008 E. 2.2.2, A-1351/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 3.1; SCHAFROTH/ROMANG, a.a.O., N. 24 ff. zu Art. 21; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1001).

2.2 Der Mehrwertsteuer unterliegen u. a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 4 Bst. b MWSTV; Art. 5 Bst. b MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 7 Abs. 1 MWSTG). Dienstleistungen liegen auch vor, wenn sie kraft Gesetz oder aufgrund behördlicher Anordnungen erfolgen (Art. 7 MWSTV; Art. 8 MWSTG).

2.2.1 Damit eine steuerbare Dienstleistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 4 Bst. c MWSTV; Art. 5 Bst. c MWSTG]). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.1,

A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 2a/cc).

Die Annahme eines solchen Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist. Es muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (BGE 132 II 353 E. 4.1, BGE 126 II 443 E. 6a, mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1; BVGE 2007/39 E. 2.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1496/2006, A-1497/2006 + A-1498/2006 vom 27. Oktober 2008 E. 2.1, A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 3.1; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, a.a.O., Rz. 6 und 8 zu Art. 33 Abs. 1 und 2; RIEDO, a.a.O., S. 223 ff.). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 S. 269 f.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1338/2006 vom 12. März 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a; RIEDO, a.a.O., S. 112 mit Fn. 125). Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.2). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 132 II 353 E. 4.1, BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.269/2006 vom 20. Juni 2008 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 2.2, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2).

2.2.2 Ein Leistungsaustausch liegt also vor, wenn zusammenfassend folgende Tatbestandsmerkmale erfüllt sind (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 2.3, A-1354/2006 + A-1409/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2):

a) Es müssen zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfängers 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 Zusammenhangs 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 Verbrauchsteuer entspricht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007, E. 2.3, A-1354/2006 + A-1409/2006 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.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 182; BAUMGARTNER, a.a.O., 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).

2.3 Das Entgelt stellt zudem die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer dar (vgl. BGE 126 II 443 E. 6). Zum Entgelt gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV; Art. 33 Abs. 1 und 2 MWSTG). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist auch hier die Sicht des Verbrauchers bzw. des Leistungsempfängers massgeblich. So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Empfänger für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 26 Abs. 2 MWSTV; Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Begriff und Umfang des Entgelts definieren sich folglich aus der Optik des Abnehmers: Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.5, A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.3, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; RIEDO, a.a.O., S. 96, 228; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 110 Rz. 3).

2.4

2.4.1 Nicht zum Entgelt gehören Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand (Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV; Art. 33 Abs. 6

Bst. b MWSTG). Im schweizerischen Recht gibt es keine allgemein anerkannte Umschreibung des Subventionsbegriffs; auch die MWSTV bzw. das MWSTG definieren den Begriff nicht. 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. Mit der Subventionierung will der Subventionsgeber beim Empfänger ein bestimmtes Verhalten 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 der Subventionsempfänger frei, wie er – allenfalls im Rahmen eines allgemeinen Leistungsauftrags an ihn – die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, so deutet dies auf eine Subvention hin. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung des Subventionsempfängers erfolgt die Subventionierung ohne wirtschaftliche Gegenleistung. Subventionen sind damit von vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustauschs, sie 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 443 E. 6b - e; Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 170 f. E. 6; Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 2.2, 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1548/2006 vom 3. September 2008 E. 3.2, A-1354/2006 + A-1409/2006 vom 24. August 2007 E. 3.2.1).

2.4.2 Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG hält nun ausdrücklich fest, dass Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand selbst dann nicht zum Entgelt gehören, wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zeigt der Begriff des "Leistungsauftrags" lediglich an, dass die Subvention voraussetze, dass der Subventionsempfänger eine im öffentlichen Interesse liegende Aufgabe wahrnehme und die Subvention in der Regel davon abhängig gemacht werde, dass die Aufgabe fortgeführt werde. Insofern bestehe eine Bindungswirkung der Subvention. Der Leistungsauftrag wolle im Zusammenhang mit Subventionen sicherstellen, dass sie im vorgegebenen öffentlichen Interesse verwendet würden und der Empfänger der Subvention nicht einseitig auf die Erfüllung der im öffentlichen Interesse liegenden Aufgabe verzichte. Auch bei Vorliegen eines "Leistungsauftrages" sei jedoch im Einzelfall

zu prüfen, ob es sich wirklich um eine Subvention handle (Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005, E. 2.3 und 2.4). Werden also mit dem Leistungsauftrag gegenseitige Rechte und Pflichten statuiert und wird die Empfängerin des Beitrags zur Erfüllung der fraglichen Aktivität rechtlich verpflichtet, besteht ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch und es liegt – trotz Leistungsauftrag – keine mehrwertsteuerliche Subvention vor (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1548/2006 vom 3. September 2008 E. 3.4, A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 3.4, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2C_105/2008 vom 25. Juni 2008 E. 3.3, A-1354/2006 + 1409/2006 vom 24. August 2007 E. 3.2.3).

2.5 Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung werden aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nach ständiger Rechtsprechung nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a, mit Hinweisen; ausführlich: Riedo, a.a.O, S. 112 Fn. 125; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 24). Dies gilt insbesondere auch für die Bestimmung des Leistungsempfängers (Urteil des Bundesgerichts 2A.202/2006 vom 27. November 2006 E. 3.2, 4.2; Entscheid der SRK vom 20. März 2006 [CRC 2005-021] E. 3b, 4b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1444/2006 + A-1445/2006 vom 22. Juli 2008 E. 5).

3.

Das geltende KVG ist am 1. Januar 1996 in Kraft getreten. Gemäss Art. 19 Abs. 1 KVG haben die Versicherer die Verhütung von Krankheiten zu fördern. Sie betreiben gemeinsam mit den Kantonen eine Institution, welche Massnahmen zur Förderung der Gesundheit und zur Verhütung von Krankheiten anregt, koordiniert und evaluiert (Art. 19 Abs. 2 KVG). Dabei handelt es sich um die Beschwerdeführerin. Sie nimmt die ihr übertragene Aufgabe wahr, indem sie die Umsetzung entsprechender Projekte von nationaler und regionaler Bedeutung fördert und koordiniert. Sie leistet im Rahmen ihrer Möglichkeiten finanzielle Beiträge, technische Hilfe und Beratung (Art. 2 der Änderung der Stiftungsurkunde vom 21. Juni 1996 bzw. der Stiftungsurkunde vom 17. Januar 2002). Gemäss Tätigkeitsbericht 1998 - 2002 vom Mai

2003 setzte sie in dieser Zeit auf folgende Schwerpunktprogramme (SPP): "Bewegung, Ernährung, Entspannung" (SPP 1), "Gesundheit und Arbeit" (SPP 2) sowie "Jugendliche und junge Erwachsene" (SPP 3). Darüber hinaus unterstützte sie Projekte im Bereich der Weiterbildung, organisierte Seminare für Fachleute und schuf Informations- und Dokumentationszentren für Interessierte. Entschädigt wird die Beschwerdeführerin durch Beiträge, die jede nach dem KVG obligatorisch versicherte Person jährlich zu leisten hat (vgl. Art. 20 Abs. 1 und 2 KVG sowie ferner auch Art. 23 Abs. 2 der Verordnung vom 27. Juni 1995 über die Krankenversicherung [KVV, SR 832.102]). Erhoben werden diese Beiträge von den Versicherern, welche diese anschliessend über das Konkordat der Schweizerischen Krankenversicherer (KSK) bzw. nunmehr santésuisse (Branchenverband der schweizerischen Krankenversicherer) an die Beschwerdeführerin weiterleiten.

4.
Im vorliegenden Fall ist umstritten, wie diese Tätigkeiten der Beschwerdeführerin im Rahmen von Art. 19 Abs. 2 KVG mehrwertsteuerlich zu qualifizieren sind. Sie bestreitet sowohl, eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben, als auch, dass zwischen ihr und den Krankenversicherern ein mehrwertsteuerrechtlich relevantes Austauschverhältnis vorliege.

4.1 Der Beschwerdeführerin ist – wie gesehen – gemäss Gesetz die Aufgabe übertragen, Massnahmen zur Förderung der Gesundheit und zur Verhütung von Krankheiten anzuregen, zu koordinieren und zu evaluieren. Sie nimmt diese Aufgabe wahr, indem sie ganz verschiedene Projekte fördert und koordiniert sowie eine Reihe weiterer Aktivitäten im Bereich der Beratung, Bildung bzw. Weiterbildung, Information und Dokumentation, etc. ausführt (E. 3 hievor). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist das Bestehen einer beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 21 Abs. 1 MWSTG zu bejahen; sie ist durchaus wirtschaftlicher Art und ausserdem auf Dauerhaftigkeit ausgerichtet. Aus ihrer Tätigkeit ergeben sich zudem Einnahmen; sie ist demnach nicht völlig unentgeltlich (vgl. E. 2.1.2 hievor). Unerheblich ist dabei, ob die Beschwerdeführerin gewinnstrebig ist. Eine Gewinnabsicht ist für die Steuerpflicht nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 21 Abs. 1 MWSTG nicht erforderlich. An der Steuerpflicht ändert auch nichts, dass sie ihre Tätigkeit aufgrund eines gesetzlichen Leistungsauftrags ausübt; mehrwertsteuerlich relevante Umsätze können auch dann vorliegen, wenn die Leis-

tung von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgen (Art. 7 MWSTV; Art. 8 MWSTG; vgl. auch E. 2.2 hievor; ferner auch Urteil des Bundesgerichts 2A.405/2002 vom 30. September 2003 E. 1). Eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 21 Abs. 1 MWSTG kann daher auch bei der Wahrnehmung öffentlicher oder delegierter öffentlicher Aufgaben vorliegen (Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 1.1).

Des Weitern übt die Beschwerdeführerin die Tätigkeit offensichtlich selbständig aus. Fraglich ist demgegenüber, ob sie diese im mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch erbringt. Wie es sich damit verhält, ist im Folgenden zu prüfen.

4.2

4.2.1 Wie gesehen haben die Krankenversicherer die Verhütung von Krankheiten zu fördern (Art. 19 Abs. 1 KVG; vgl. E. 3 hievor). Damit nicht jeder Versicherer einzeln tätig wird, sieht das Gesetz vor, dass diese die Krankheitsprävention einer gemeinsamen Institution übertragen. Zu diesem Zweck wurde die Beschwerdeführerin geschaffen. Sie bestand zwar schon vor der Einführung des KVG im Jahre 1996, doch wurde ihr mit Art. 19 Abs. 2 KVG eine gesetzliche Grundlage gegeben. Die Beschwerdeführerin verdankt somit ihre Existenz der gesetzlichen Verpflichtung der Versicherer, gemeinsam mit den Kantonen eine Institution zu betreiben, welche Massnahmen zur Förderung der Gesundheit und zur Verhütung von Krankheiten anregt, koordiniert und evaluiert.

4.2.2 Verpflichtet zur Krankheitsprävention sind also von Gesetzes wegen die Versicherer. Die Ausführung obliegt jedoch der Beschwerdeführerin. Für ihre diversen Leistungen, welche sie im Dienste der Krankenversicherer erbringt, wird sie von diesen durch die bei den Versicherten erhobenen Beiträge entschädigt. Das lässt schliessen, dass die Beschwerdeführerin im Auftrag der Versicherer tätig ist. Die Versicherer kaufen mit ihren Beiträgen bei der Beschwerdeführerin gewissermassen Leistungen ein, die geeignet sind, ihre eigene gesetzliche Leistungspflicht zur Förderung der Krankheitsverhütung zu erfüllen (vgl. Art. 19 Abs. 1 KVG). Darüber hinaus ist die Beschwerdeführerin gesetzlich zur Erbringung dieser Leistungen verpflichtet; sie kann nicht frei über die Ausübung der übernommen Tätigkeit entscheiden. Zweifellos verhält es sich auch so, dass ihre Aktivität – aus deren Sicht –

auf den Erhalt der Beiträge gerichtet ist; sie darf den Erhalt kraft Gesetzes erwarten. Es besteht demzufolge eine innere, wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den für die Versicherungen erbrachten Leistungen zur Förderung der Krankheitsverhütung und den Mitteln aus den Beiträgen nach Art. 20 Abs. 1 KVG, welche ihr über das KSK bzw. santésuisse zufliessen. Ein Leistungsaustauschverhältnis im Sinne der vorn dargestellten Rechtsprechung ist daher zu bejahen (vgl. E. 2.2.1 und 2.2.2). Nichts daran zu ändern vermag der Umstand, dass die Finanzierung durch Beiträge der versicherten Personen erfolgt; Leistungsempfänger sind und bleiben die verschiedenen Versicherer. Ohnehin sehen die MWSTV und das MWSTG selbst vor, dass das Entgelt des Leistungsempfängers von einem Dritten geleistet werden kann (Art. 26 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Die der Beschwerdeführerin zufliessenden Beiträge nach dem KVG bilden folglich Entgelt für Leistungen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn und können nicht als Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand nach Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV bzw. Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG betrachtet werden. Nicht entscheidrelevant ist ferner, dass die Höhe dieser Beiträge vom Bundesrat bzw. seit 1. Februar 2003 vom Departement *auf Antrag der Beschwerdeführerin* festgesetzt wird. Als mit dem Vollzug beauftragte, spezialisierte Institution kennt sie die Höhe der gesamten Ausgaben, die ihr dadurch entstanden sind oder auch künftig entstehen werden und die es – soweit als möglich – zu decken gilt, am besten.

5.

Es bleibt, auf die übrigen Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

5.1 Die Beschwerdeführerin hält dafür, Art und Umfang der Leistungen würden ausschliesslich durch das leitende Organ, den Stiftungsrat, festgelegt werden, nicht durch aussenstehende Auftraggeber. Die Krankenversicherer hätten keinen bestimmenden Einfluss auf sie.

Zwar ist der Leistungsauftrag der Versicherer an die Beschwerdeführerin im KVG nur allgemein umschrieben; zudem stehen die zu erbringenden Leistungen nicht im Voraus fest. Ungeachtet dessen wird die Beschwerdeführerin gerade wegen dieses Auftrags tätig (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.405/2002 vom 30. September 2003 E. 3.2). Auch wenn sie selber bestimmen kann, wie sie die ihr übertragene

Aufgabe wahrnimmt, ändert dies nichts am Bestehen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs. Aufgrund der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin schon seit 1989 auf dem Gebiet der Gesundheitsförderung sowie der Krankheitsprävention tätig ist und demnach über eine grosse Erfahrung verfügt, erscheint dies vielmehr eine pragmatische und effiziente und damit eine nachvollziehbare Lösung zu sein. Entscheidend bleibt, dass sie eine Aufgabe übernimmt, die von Gesetzes wegen den Versicherern obliegt. Im Übrigen bestimmt Art. 19 Abs. 3 KVG, dass das leitende Organ teilweise auch aus Vertretern der Versicherungen zu bestehen hat. Während der vorliegend massgeblichen Zeit waren von den 17 Mitgliedern des Stiftungsrats fünf Vertreter bzw. Vertreterinnen der Versicherer (vgl. Art. 5 Abs. 1 der Änderung der Stiftungsurkunde vom 21. Juni 1996 bzw. der Stiftungsurkunde vom 17. Januar 2002). Diese können also sehr wohl in einem gewissen Umfang auf die von der Beschwerdeführerin zu erbringenden Leistungen Einfluss nehmen.

5.2 Nichts für sich abzuleiten vermag die Beschwerdeführerin ferner aus dem Einwand, Nutzniesserin sei die Allgemeinheit; sie sei einzig dazu da, um dieser Leistungen zu erbringen.

Zwar dienen die fraglichen Leistungen dem Wohl der Allgemeinheit; genau aus diesem Grund handelt es sich um eine öffentliche Aufgabe. Ungeachtet dessen besteht der mehrwertsteuerliche Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und den Krankenversicherern: der Gesetzgeber hat letztere zur Förderung der Krankheitsverhütung verpflichtet; erfüllt wird diese Pflicht indes durch die Beschwerdeführerin. Dafür wird sie mit den Beiträgen entschädigt.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die Beschwerdeführerin mit der fraglichen Tätigkeit nicht gleichzeitig auch an einen anderen Empfänger mehrwertsteuerliche Leistungen erbringen kann (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1504/2006 vom 25. September 2008 E. 5.1.2, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 3.3; Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.110 E. 4c; nicht veröffentlichter Entscheid der SKR vom 18. Februar 2005 [SRK 2003-056] E. 4c).

5.3 Die Beschwerdeführerin bringt schliesslich vor, der Umkehrschluss, wonach jemand, der weder hoheitlich tätig noch Bezüger einer Subvention im engen bundesgerichtlichen Sinn sei, per Definition gewerblich gegen Entgelt tätig sei, blende die Tatsache aus, dass es in

der Schweiz sehr viele juristisch oder auch nur faktisch selbständige Organisationen gäbe, die vom Gemeinwesen eigens für den Zweck gegründet worden seien, eine mit öffentlichen Geldern finanzierte öffentliche Aufgabe zu verrichten.

Der Beschwerdeführerin ist entgegenzuhalten, dass auch Bund, Kantone und Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen grundsätzlich subjektiv steuerpflichtig sind, es sei denn, sie seien hoheitlich tätig (Art. 17 Abs. 4 MWSTV bzw. Art. 23 Abs. 1 MWSTG; vgl. E. 2.2.1 hievor). Die Rechtsprechung hat in diesem Zusammenhang denn auch wiederholt betont, dass eine juristische Person oder Einrichtung des öffentlichen Rechts nicht schon deshalb nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV (bzw. Art. 23 Abs. 1 MWSTG) von der Steuer befreit ist, weil sie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraut ist; vielmehr muss sie die fraglichen Leistungen in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen (BGE 125 II 489 E. 8b; Urteile des Bundesgerichts vom 18. Oktober 2006, veröffentlicht in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] II S. 440 ff. E. 3, vom 26. Februar 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 226 E. 4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1504/2006 vom 25. September 2008 E. 3.2.2, A-1539/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.3.1, A-1432/2006 vom 12. Juli 2007 E. 2.3 und A-1439/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.2). Inwieweit jemand eine öffentliche oder eine delegierte öffentliche Aufgabe verrichtet, ist folglich für die subjektive Steuerpflicht nicht entscheidend. Massgebend ist einzig, ob sie dabei auch hoheitlich handelt. Der Argumentation der Beschwerdeführerin kann demnach nicht gefolgt werden. Ohnehin vermag sie daraus nichts für ihren Vorteil abzuleiten, übt sie doch offensichtlich eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit im mehrwertsteuerlichen Sinne aus (vgl. E. 4.1 hievor). Da sie darüber hinaus – im Gegensatz zum Einspracheverfahren – zu Recht nicht mehr geltend macht, sie sei hoheitlich tätig, kann eine eingehendere Auseinandersetzung mit dieser Problematik an dieser Stelle unterbleiben. Dies gilt insbesondere auch für die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Organisation des Privatrechts hoheitlich tätig ist.

Im Übrigen ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht ersichtlich, welchen Einfluss der Erhalt (bzw. der Nicht-Erhalt) von Subventionen bei der Abgrenzung von hoheitlicher und gewerblicher Tätigkeit haben könnte. Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV bzw. Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG äussert sich lediglich zur Bemessungsgrundlage und bezieht

sich damit auf das Steuerobjekt, währenddem die Begriffe "hoheitlich" und "gewerbliche oder berufliche Tätigkeit" im Zusammenhang stehen mit der subjektiven Steuerpflicht, sich also auf das Steuersubjekt beziehen. Diesen Unterschied scheint die Beschwerdeführerin indes zu übersehen. Soweit sie die angebliche nicht-gewerbliche Tätigkeit mit Überlegungen zum Institut der Subvention und der anderen Beiträge der öffentlichen Hand zu begründen versucht, ist sie demnach nicht zu hören.

6.
Nach dem Gesagten hat die ESTV die fraglichen Leistungen der Beschwerdeführerin zu Recht als steuerbare Tätigkeit qualifiziert. Der sich daraus ergebende Umsatz (die jährlichen Beiträge) war jeweils unbestritten höher als Fr. 75'000.-- pro Jahr. Da die Beschwerdeführerin zudem weder den Zeitpunkt der Eintragung noch die sich aus den Umsätzen geschuldete Mehrwertsteuer und deren Verzinsung bestreitet, sieht das Bundesverwaltungsgericht keine Veranlassung, diese Punkte einer neuerlichen Überprüfung zu unterziehen.

7.
Ausgangsgemäss sind die Beschwerden, soweit darauf eingetreten werden kann, abzuweisen. Die Kosten für das vereinigte Beschwerdeverfahren vor der SRK bzw. dem Bundesverwaltungsgericht, welche auf Fr. 10'000.-- festgesetzt werden, sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Dieser Betrag ist mit den geleisteten Kostenvorschüssen in gleicher Höhe (zweimal je Fr. 5'000.--) zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Verfahren A-1626/2006 und A-1627/2006 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerden werden abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.

3.
Die Verfahrenskosten von Fr. 10'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit den geleisteten Kostenvorschüssen von gesamthaft Fr. 10'000.-- verrechnet.

4.
Der Beschwerdeführerin wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Pascal Mollard	Jeannine Müller

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: