Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1354/2006
A-1409/2006
{T 1/2}

Urteil vom 24. August 2007

Mitwirkung: Richter Michael Beusch; Richter Markus Metz; Richter André Moser; Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Schweizer Schiesssportverband, Lidostrasse 6, 6006 Luzern,
Beschwerdeführer, vertreten durch B&P tax and legal AG, Waisenhausplatz 14, Postfach, 3000 Bern 7,

gegen

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

betreffend
Mehrwertsteuer (1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999). Leistungsaustausch. Subvention. Mitgliederbeiträge (Art. 14 Ziff. 11 MWSTV). Gebot der gesonderten Fakturierung. Ausbildungsleistungen und gastgewerbliche Leistungen (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV).

Sachverhalt:

A. Der Schweizerische Schützenverband (SSV) war seit dem 1. Januar 1995 als Steuerpflichtiger im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Die Kommission Leistungssport (KLS) wurde ebenfalls per 1. Januar 1995 als Steuerpflichtige bei der ESTV eingetragen. Sie war ein Organ verschiedener Verbände, so u.a. des Schweizerischen Schützenverbandes. Der Schweizerische Schützenverband (SSV) hat sich per 1. Januar 2002 mit dem Schweizerischen Sportschützenverband (SSSV) und dem Schweizerischen Arbeiter-Schützenverband (SASB) zum Schweizer Schiesssportverband (im Folgenden SSV) zusammengeschlossen. Gleichzeitig wurde die KLS in den neu geschaffenen Schweizer Schiesssportverband integriert.

   Im Oktober/November 1999 führte die ESTV beim Schweizerischen Schützenverband eine Kontrolle über die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999 durch, welche zu einer Nachforderung von Fr. ... führte, die die ESTV mit Ergänzungsabrechnungen (EA) Nr. 219'406 (Fr. ...) und Nr. 219'405 (Fr. ...) vom 24. November 1999 geltend machte. Ebenfalls führte die ESTV im November 1999 bei der KLS eine Kontrolle durch, woraus die EA Nr. 219'404 vom 24. November 1999 resultierte, in welcher betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999 eine Nachforderung von Fr. ... geltend gemacht wurde.

B. In den beiden Entscheiden vom 20. Juli 2000 bestätigte die ESTV diese Steuerforderungen gegenüber dem Schweizerischen Schützenverband und der KLS. Die ESTV machte Erläuterungen betreffend die nach Ansicht der ESTV steuerbaren Umsätze des SSV (EA Nr. 219'406 und Nr. 219'405) aufgrund von eingenommenen "B/C-Gebühren", vom VBS ausgerichteten Erträgen aus dem Sportrappen, "Dienstleistungsentschädigungen des Bundes" und Umsätzen aus "Kursen" (Aufrechnung des gesamten Entgelts mangels gesonderter Fakturierung). Nicht erwähnt wurden die in der EA ebenfalls aufgerechneten Einnahmen aus Doppelgeldern. Im Hinblick auf die KLS wurden Ausführungen gemacht zu den Einnahmen aufgrund von vom SSV und SSSV an die KLS weitergeleitetem Sportrappen ("Sportbeitrag Verbände") und der "CISM-Beiträge Heer". Sowohl im Entscheid betreffend SSV als auch betreffend die KLS folgten ferner Ausführungen zu den vorgenommenen Vorsteuerkürzungen.

C. Gegen diese beiden Entscheide liessen der Schweizerische Schützenverband und die KLS am 13. September 2000 gemeinsam mit einer Eingabe Einsprache erheben mit dem Antrag, die beiden Entscheide seien aufzuheben, soweit damit bestrittene Umsätze und Vorsteuerkürzungen beschlagen seien. Nicht bestritten sei die Steuerpflicht auf Sponsoringeinnahmen und der eigentlichen Startgelder.

   Im Einzelnen folgten Ausführungen zu den Aufrechnungen beim SSV unter

den Titeln "B/C-Gebühren", "Sportrappen", "Dienstleistungsentschädigung des Bundes", "Kurse" und "Doppelgelder" und beim KLS unter der Bezeichnung "Sportbeiträge Verbände" und "CISM-Beiträge Heer". Weiter bestritten der SSV und die KLS auch die vorgenommene Vorsteuerkürzung zufolge vereinnahmter Subventionen, Spenden, Gönnerbeiträge und echter Mitgliederbeiträge.

D. Mit Einspracheentscheid vom 18. März 2004 wies die ESTV die Einsprache des Schweizerischen Schützenverbandes ab und stellte fest, dass der Einsprecher der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999 Fr. ... schulde und zu Recht bezahlt habe, sowie, dass der geschuldete Verzugszins bis zum Zeitpunkt der Zahlung nach Eintritt der Rechtskraft separat berechnet werde. Weiter auferlegte sie dem Einsprecher Verfahrenskosten von Fr. ... sowie Kosten des Entscheidverfahrens von Fr. .... Mit Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2004 wies die ESTV auch die Einsprache der KLS ab und stellte fest, dass die Einsprecherin der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999 Fr. ... schulde und zu Recht bezahlt habe, sowie, dass der geschuldete Verzugszins bis zum Zeitpunkt der Zahlung nach Eintritt der Rechtskraft separat berechnet werde. Weiter erhob sie keine Kosten und hob die Kosten des Entscheidverfahrens von Fr. ... auf. In formeller Hinsicht legte die ESTV in beiden Entscheiden dar, sie halte an der separaten Behandlung der beiden Unternehmungen (Schweizerischer Schützenverband und KLS, Rechtsnachfolger je SSV) fest und es finde keine Vereinigung statt. In materieller Hinsicht folgten in den beiden Einspracheentscheiden Darlegungen zu den einzelnen strittigen Punkten, so betreffend die vom SSV eingenommenen "B/C-Gebühren", die Einnahmen aufgrund des "Sportrappens" und der Dienstleistungsentschädigung des Bundes, die Umsätze aus "Kursen" und die Doppelgelder sowie betreffend die von der KLS vereinnahmten "Sportbeiträge Verbände" (Weiterleitung des Sportrappens durch SSV und SSSV an die KLS) und die vom VBS erhaltenen "CISM-Beiträge Heer". Ferner folgten Ausführungen zu den bestrittenen Vorsteuerkürzungen in Bezug auf die (von der ESTV als solche anerkannten) Subventionen, Spenden, Gönnerbeiträge und echten Mitgliederbeiträge.

E. Mit Eingabe vom 3. Mai 2004 lässt der Schweizer Schiesssportverband (SSV, Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid vom 18. März 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) führen mit dem Antrag, es sei der Einspracheentscheid bezüglich der EA Nr. 219'404, 219'405 sowie Nr. 219'406 aufzuheben, soweit damit nachfolgend bestrittene Umsätze betroffen sind. Mit Eingabe vom 19. Januar 2005 sodann lässt der SSV gegen den Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2004 Beschwerde an die SRK einreichen mit dem Antrag, es sei der Einspracheentscheid bezüglich der EA Nr. 219'404 aufzuheben, soweit hierbei die Positionen CISM-Beiträge Heer und Sportbeiträge Verbände betroffen seien. Die gestützt auf die EA Nr. 219'404 bezahlten Steuern seien wieder gutzuschreiben. In materieller Hinsicht folgen Erläuterung zu den strittigen Punkten "B/C-Gebühren",

"Sportrappen", "Dienstleistungsentschädigung des Bundes", "Kurse" (Nachbelastung der gesamten Entgelte aus Kursen, d.h. inklusive die gastgewerblichen Leistungen) und "Doppelgelder" (beim SSV aufgerechnete Umsätze) sowie "Sportbeiträge Verbände" und "CISM-Beiträge Heer" (bei der KLS aufgerechnet). Der SSV macht unter dem Titel "mehrwertsteuerliche Folgen" schliesslich geltend, es seien gestützt auf die vorstehenden Darlegungen die steuerbaren Umsätze und die geschuldete Mehrwertsteuer neu zu berechnen. Desgleichen habe auch eine Neuberechnung der Vorsteuer bzw. deren Kürzung zu erfolgen. Namentlich würden die als Subventionen zu qualifizierenden Beiträge aus der Bemessungsgrundlage fallen und führten lediglich zu einer verhältnismässigen Vorsteuerkürzung.

F. Mit Eingabe vom 21. Juli 2004 stellt die ESTV den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen und verzichtet im Übrigen auf die Einreichung einer Vernehmlassung.

G. Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK und das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) wird – soweit erforderlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG; SR 641.20) bzw. Art. 53 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464) mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses 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. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung der vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittel und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerden ist somit einzutreten (siehe auch E. 1.3).

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf die Jahre 1995 bis 1999, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Der Schweizerische Schützenverband hat sich per 1. Januar 2002 mit dem Schweizerischen Sportschützenverband (SSSV) und dem Schweizeri-

schen Arbeiter-Schützenverband (SASB) zum Schweizer Schiesssportverband (SSV) zusammengeschlossen. Gleichzeitig wurde die KLS in den neu geschaffenen Schweizer Schiesssportverband integriert. Der SSV ist damit Rechtsnachfolger sowohl des Schweizerischen Schützenverbandes (in Bezug auf welchen die EA Nr. 219'405 sowie Nr. 219'406 ergingen) als auch der KLS (EA Nr. 219'404) und ist betreffend der entsprechenden Verfahren beschwerdelegitimiert.

Die Zusammenlegung von Verfahren und der Abschluss des Verfahrens mit einem einzigen Urteil rechtfertigt sich, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen die gleichen oder gleichartige Rechtsfragen stellen (vgl. ANDRÉ MOSER, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a.M. 1998, Rz. 3.12; Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.80 E. 1f). Diese Voraussetzungen sind vorliegend gegeben und die Vereinigung rechtfertigt sich insbesondere aus verfahrensökonomischen Gründen. Die ESTV hat im Übrigen – obwohl sie eine Vereinigung der Verfahren stets ablehnte – in ihrem Einspracheentscheid vom 18. März 2004 (A-1354/2006), welcher eigentlich nur das Verfahren betreffend Schweizerischer Schützenverband (EA Nr. 219'405 und Nr. 219'406) anbelangte, auch Ausführungen gemacht zu den Punkten, die die KLS (EA 219'404, Verfahren A-1409/2006) betreffen. Im Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2004 sodann wiederholte die ESTV die bereits im ersten Entscheid gemachten Ausführungen zu den die ehemalige KLS betreffenden Aufrechnungen gemäss EA 219'404.

Die beiden von der SRK eröffneten und vom Bundesverwaltungsgericht weitergeführten Verfahren A-1354/2006 und A-1409/2006 werden damit vereinigt.

Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens sind folglich grundsätzlich die Steuerforderungen, welche sich auf die EA Nr. 219'404 (betreffend KLS), EA Nr. 219'405 sowie Nr. 219'406 (beide betreffend ehemaliger Schweizerischer Schützenverband) beziehen. Diesbezüglich ist aber zu präzisieren, dass die im vorinstanzlichen Verfahren noch strittigen Vorsteuerkürzungen beim SSV und bei der KLS zufolge Subventionen, Spenden, Mitgliederbeiträge usw. (vgl. Ziff. 2.7 Einspracheentscheid vom 18. März 2004 und Ziff. 2.3 Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2004) im vorliegenden Verfahren nicht mehr strittig sind, nachdem der SSV in seiner Beschwerde hierzu keine Ausführungen mehr machte und im Antrag in der Beschwerde vom 3. Mai 2004 die Aufhebung des Einspracheentscheids explizit nur insoweit verlangte, als damit "nachfolgend bestrittene" Umsätze betroffen seien bzw. in jener vom 19. Januar 2004 die Aufhebung des Einspracheentscheides nur bezogen auf die Positionen CISM-Beiträge Heer und Sportbeiträge verlangte.

2. Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der

Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (vgl. Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 59 S. 634, 55 S. 627; BGE 92 I 255 ff.; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454; ZWEIFEL, a.a.O., S. 48).

3.

3.1 Nach Art. 4 MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Es muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (statt vieler: BGE 126 II 443 E. 6; Urteile des Bundesgerichts vom 30. April 2004, ASA 75 S. 241 f., E. 3.3; 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002, E. 3.2; vom 25. August 2000, Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6).

Ob eine Gegenleistung aus mehrwertsteuerlicher Sicht in genügendem Zusammenhang mit der Leistung steht, ist nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu beurteilen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1, mit Hinweisen; statt vieler: Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, VPB 69.126 E. 2a/ee; ausführlich: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112). Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich. Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002, E. 3.2).

Ein Leistungsaustausch liegt also vor, wenn folgende Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind (vgl. statt vieler Entscheid der SRK vom 14. April 1999, VPB 63.93, E. 3a; hierzu und zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1346/2006 vom 4. Mai 2007, E. 2.2 mit Hinweisen):

a) Es müssen zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfangenden vorhanden sein,

b) der erbrachten Leistung muss ein Entgelt als Gegenleistung gegenüberstehen und

c) die Leistung und die Gegenleistung müssen miteinander innerlich wirtschaftlich verknüpft sein.

Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen Leistung und Entgelt, also bei der Frage, ob ein Leistungsaustausch vorliegt, ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer entspricht (Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, VPB 69.126, E. 2a/dd; RIEDO, a.a.O., S. 230 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 182; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 9 ff. zu Art. 33 Abs. 1 und 2; vgl. auch Entscheid der SRK vom 24. August 1997, MWST-Journal 3/1997 S. 103 f., E. 4a).

3.2

3.2.1 Nicht zum Entgelt gehören gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand. 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 die Subventionsempfängerin frei, wie sie – allenfalls im Rahmen eines allgemeinen Leistungsauftrages an sie – 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 Leistungsaustausches, 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, ASA 71 S. 170 f. E. 6; Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005, E. 2.2, 2.3; Urteil des BVGer A-1346/2006 vom 4. Mai 2007, E. 2.3.2).

3.2.2 Für Entgelt (und gegen eine Subvention) spricht in der Regel, wenn das Gemeinwesen durch die Beitragsempfängerin Leistungen erbringen lässt, die ansonsten das Gemeinwesen selber erbringen müsste, weil es selbst zur Erfüllung dieser Leistung verpflichtet ist. Der Private übernimmt diesfalls eine eigentlich dem Gemeinwesen obliegende Tätigkeit; wird er dafür entschädigt, liegt ein Leistungsaustausch vor (siehe Urteile des Bundesgerichts 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005, E. 4.4 in fine; 2A.273/2004 vom 1. September 2005, E. 3.2, 2.3; Urteil des BVGer A-1346/2006 vom 4. Mai 2007, E. 3.2 in fine mit Hinweisen). Aus der Sicht des Beitragsempfängers, an welchen die Erfüllung der Aufgabe übertragen worden ist, handelt es sich in dieser Konstellation um Leistungen, zu deren Erbringung er verpflichtet wurde, was gegen eine Subvention spricht (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005, E. 3.2, 2.3; vgl. aber in E. 2.3 die Ausführungen des Bundesgerichts zu den "Abgeltungen" im Sinne von Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen [Subventionsgesetz, SuG, SR 616.1]).

Ist die Tätigkeit des Subventionsempfängers hingegen freiwillig, ist dieser also aus rechtlicher Sicht frei zu entscheiden, ob er die Tätigkeit ausüben will oder nicht, und ist er nicht vertraglich oder gesetzlich verpflichtet, bestimmte Leistungen zu erbringen ("Finanzhilfe" gemäss Art. 3 Abs. 1 SuG), besteht in mehrwertsteuerlicher Hinsicht eine Subvention. Die Subventionierung erfolgt, weil der Empfänger eine im öffentlichen Interesse liegende Tätigkeit oder Aufgabe wahrnimmt, die das Gemeinwesen fördern oder erhalten will (Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005, E. 2.2, 2.3, 3.2 3. Absatz; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.166/2005 vom 8. Mai 2006, E. 4.4).

Im Einzelfall kann sich die Abgrenzung der Subvention und der ihr gleichgestellten anderen Beiträge der öffentlichen Hand (Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV) vom steuerbaren Entgelt indessen als schwierig erweisen. Es ist daher jeweils aufgrund der konkreten Umstände zu entscheiden, ob ein Leistungsaustausch vorliegt oder nicht (Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005, E. 2.3; vgl. Urteil des BVGer A-1346/2006 vom 4. Mai 2007, E. 2.3.3).

3.2.3 Weiter hat sich das Bundesgericht mit dem Begriff des Leistungsauftrags (vgl. neu Art. 33 Abs. 6 lit. b MWSTG, Art. 8 der Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) auseinandergesetzt. Dieser zeigt lediglich an, dass die Subvention voraussetzt, dass der Subventionsempfänger eine im öffentlichen Interesse liegende Aufgabe wahrnimmt und die Subvention in der Regel davon abhängig gemacht wird, dass die Aufgabe fortgeführt wird. Insofern besteht eine Bindungswirkung der Subvention. Der Leistungsauftrag will im Zusammenhang mit Subventionen sicherstellen, dass sie im vorgegebenen öffentlichen Interesse verwendet werden und der Empfänger der Subvention nicht einseitig auf die Erfüllung der im öffentlichen Interesse liegenden Aufgabe verzichtet. Auch bei Vorliegen eines "Leistungsauftrages" ist jedoch im Einzelfall zu prüfen, ob es sich wirklich um eine Sub-

vention handelt (Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005, E. 2.3). 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.

3.2.4 In Verhältnissen, in welchen das Vorliegen einer Subvention zu prüfen ist, sind verschiedene Konstellationen möglich, je nachdem ob zwei oder drei Parteien involviert sind (vgl. Entscheide der SRK vom 23. März 2004 [SRK 2003-056] E. 2a/ee, vom 3. Februar 1999, veröffentlicht in MWST-Journal 1/1999 S. 14 ff. E. 3c/aa, vom 26. April 2000, veröffentlicht in MWST-Journal 3/2000 S. 129 ff. E. 3b/bb). Sind drei Beteiligte vorhanden, ist als Erstes das Verhältnis zwischen dem Gemeinwesen und der Privaten, welche die Zahlung erhält, zu untersuchen. Liegt auf dieser Ebene kein mehrwertsteuerliches Austauschverhältnis vor, muss weiter geprüft werden, ob die Geldleistung des Staates Entgelt für die Leistung der Privaten an einen Dritten als Leistungsempfänger darstellt, d.h. ob es sich um eine so genannte Entgeltauffüllung (Preisauffüllung) handelt (vgl. Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Wird ein Austauschverhältnis zwischen dem Staat und der Empfängerin der staatlichen Geldleistung aber bejaht, erübrigt sich die Prüfung der Frage, ob eine Preisauffüllung gegeben ist. Da die Geldleistungen des Gemeinwesens diesfalls in einem innerlichen Zusammenhang mit den Leistungen des Geldempfängers an den Staat stehen, können sie nicht gleichzeitig eine zusätzliche Gegenleistung (Preisauffüllung) im Verhältnis zwischen der Empfängerin der Geldleistung und dem Dritten darstellen, d.h. auch dort Bestandteil eines Leistungsaustauschs bilden (vgl. Entscheide der SRK vom 23. März 2004, a.a.O., E. 2a/ee; vom 24. August 2004, VPB 69.10, E. 4a, je mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-1346/2006 vom 4. Mai 2007, E. 2.3.4).

3.3 Spenden, Legate und andere freiwillige Beiträge von Privaten oder Unternehmen werden von der Rechtsprechung den Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand gleichgestellt, welche gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV nicht zum Entgelt zählen. Wie bei der öffentlichrechtlichen Subvention wird mit einer zweckgebundenen privaten Zuwendung angestrebt, dass der Leistungsempfänger eine bestimmte Aufgabe erfüllt, die jedoch im einen wie im anderen Fall nicht eine konkrete Gegenleistung darstellt. Der private Spender will – wie auch ein Subventionsgeber – die Tätigkeit des Unternehmens allgemein fördern (BGE 126 II 443 E. 8; Urteile des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 15. August 2006, E. 3.1; 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004, E. 1.1; vom 4. Juli 2003, ASA 73 S. 563, E. 4.3, 4.5). Solche unentgeltliche Zuwendungen von Privaten werden als sogenannte Nichtumsätze bezeichnet, welche nicht Gegenstand der Mehrwertsteuer bilden (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 153 f., 307 ff.; vgl. auch BGE 132 II 353 E. 4.3).

Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern erfolgt nach den allgemeinen Regeln für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs und die Steuerbarkeit. Bei

Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft (Gesellschafterbeiträge bzw. -einlagen), die nicht gegen spezielle Entschädigungen bzw. Gegenleistungen der Gesellschaft erfolgen, ist gemäss der Lehre und der Rechtsprechung von nicht steuerbaren Leistungen auszugehen (Entscheid der SRK vom 17. Oktober 2006 [SRK 2003-164], E. 2c; noch nicht rechtskräftige Entscheide der SRK vom 27. März 2006 [SRK 2003-177], E. 2d/bb; vom 3. Mai 2005 [SRK 2002-153], E. 3b; Entscheid der SRK vom 12. Oktober 2001, VPB 66.42, E. 5c/cc; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 422, 463). Gesellschafterbeiträge, welche ohne Gegenleistung der Gesellschaft an den Gesellschafter geleistet werden, namentlich Beiträge und Einlagen zur Finanzierung der Unternehmung, gelten als Nichtumsätze, die nicht der Steuer unterstehen (BGE 132 II 353 E. 6.4, 7.1; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 450 ff.; vgl. aber auch Urteil 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007, E. 5.3, wo diese Frage als nicht geklärt bezeichnet wird).

3.4 Nach Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Steuer vom Entgelt berechnet, dieses stellt die Bemessungsgrundlage dar. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist auf das, was der Leistungsempfänger aufwendet und nicht auf das, was der Leistende erhält, abzustellen (siehe Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Was Entgelt ist, bestimmt sich aus der Sicht des Abnehmers und nicht des Leistungserbringers (Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2002, ASA 72 S. 792, E. 5.1; statt vieler: Entscheid der SRK vom 12. Januar 2005, VPB 69.62, E. 3c mit Hinweisen; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1161; RIEDO, a.a.O., S. 228).

3.5 Aus dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung wie auch aus jenem der Wettbewerbsneutralität bzw. der Steuerneutralität wird abgeleitet, dass der Begriff des Steuerobjektes weit auszulegen ist und Einschränkungen des Steuerobjekts (wie z.B. die Tatbestände der unechten Steuerbefreiungen nach Art. 14 MWSTV) aufgrund ihrer Systemwidrigkeit restriktiv zu interpretieren sind (BGE 124 II 372 E. 6a; 124 II 193 E. 5e, E. 8a; Urteile des Bundesgerichts vom 1. Juli 1999, in ASA 69 S. 807 E. 3a und S. 887, E. 4a; Entscheid der SRK vom 29. Juli 2004, VPB 69.11, E. 2b/aa mit Hinweisen; vgl. auch Urteil des BVGer A-1342/2006 vom 3. Mai 2007, E. 2.2 mit Hinweisen). Als Ausnahmeregel sind namentlich die Bestimmungen von Art. 14 Ziff. 9 sowie Ziff. 11 MWSTV restriktiv auszulegen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006, E. 2.3; vom 30. April 2004, ASA 75 S. 234 ff., E. 4.1).

4. Ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 13 MWSTV) sind von der Steuer unecht befreit die Umsätze, die nichtgewinnstrebige Einrichtungen mit unter anderem politischer, gewerkschaftlicher, wirtschaftlicher und kultureller Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen (Art. 14 Ziff. 11 MWSTV; Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 10 [per 1. Januar 2007 aufgehoben] der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV; SR 101] bzw. Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 10 der sich bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen

[alten] Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 [ÜB-aBV]).

4.1 Die SRK hat in ständiger Rechtsprechung festgehalten, wie für alle mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen setze die Steuerbarkeit der Leistungen von Personenvereinigungen an ihre Mitglieder einen Leistungsaustausch, das heisst Entgeltlichkeit, voraus. Werde ein Beitrag geleistet, damit die Vereinigung die allgemeinen statutarischen Aufgaben erfüllen könne und wolle das Mitglied durch seinen Beitrag lediglich den Zweck der Vereinigung fördern, handle es sich um sogenannte "echte Mitgliederbeiträge". Es bestehe bei diesen kein Leistungsaustausch zwischen Vereinigung und Mitglied und sie würden vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer nicht erfasst. Erbrächten die Vereinigungen neben den Grundaufgaben gegenüber einzelnen Mitgliedern oder auch Nichtmitgliedern hingegen individuelle Leistungen und erhielten dafür eine besondere Vergütung, sei ein Leistungsaustausch anzunehmen. Diesfalls handle es sich um einen so genannten "unechten Mitgliederbeitrag", der in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer falle (statt vieler: Entscheid der SRK vom 25. August 2004, VPB 69.10, E. 2b/aa mit zahlreichen Hinweisen; Entscheid der SRK vom 2. August 2006 [SRK 2004-069] E. 2a/aa).

Das Bundesgericht hebt in seiner neueren Rechtsprechung ebenfalls hervor, dass für die Beurteilung, ob Umsätze nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV vorliegen und für die Abgrenzung zu den steuerbaren Leistungen, der Begriff des Entgelts (Leistungsaustausch) von Bedeutung sei (Urteil vom 30. April 2004, ASA 75 S. 234 ff., E. 2.1, 2.2; Urteil 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006, E. 2.1, 2.2). Zudem verwendet es nunmehr auch die Terminologie der echten und unechten Mitgliederbeiträge. Erhält das einzelne Mitglied für den von ihm geleisteten Beitrag eine konkrete Gegenleistung, so spricht das Bundesgericht von "unechten" Beiträgen. Werden dagegen statutarisch festgelegte Beiträge dem Vereinszweck entsprechend eingesetzt, und kommen die damit verbundenen Leistungen allen Mitgliedern zugut, so handle es sich um "echte" Mitgliederbeiträge (Urteile vom 30. April 2004, ASA 75 S. 234 ff., E. 2.1, 2.2, 3.2; 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006, E. 2.1, 2.2; zur älteren Rechtsprechung: Urteil vom 25. August 2000, ASA 71 S. 172 ff., E. 10 mit Hinweisen).

Für die Annahme eines "echten Mitgliederbeitrags ohne Leistungsaustausch" spricht etwa, wenn a) die Beiträge gleich hoch sind oder nach einem für alle Mitglieder gültigen und allgemein verbindlichen Bemessungsschema erhoben werden, oder wenn b) die Vereinstätigkeit sich an einen unbestimmten, nicht individualisierten Adressatenkreis richtet, was bei der Erbringung von statutarischen Leistungen, die nicht an einzelne Mitglieder gehen, vermutet wird (Urteil des Bundesgerichts vom 30. April 2004, ASA 75 S. 234 ff.; Entscheid der SRK vom 25. August 2004, VPB 69.10, E. 2b/aa mit Hinweisen).

4.2

4.2.1 Nach der gefestigten Rechtsprechung der SRK unterliegen die echten Mitgliederbeiträge mangels Leistungsaustauschs von vornherein nicht dem

Geltungsbereich der Steuer und sind somit nicht steuerbar. Es sei damit aber nicht möglich, solche Umsätze (echte Mitgliederbeiträge) im Sinne von Art. 14 MWSTV von der Steuer auszunehmen. Diese Artikel könnten begriffsnotwendigerweise nur Umsätze befreien, die im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer lägen. Art. 14 Ziff. 11 MWSTV könne demnach für echte Mitgliederbeiträge keine Anwendung finden. Darunter fielen vielmehr sämtliche Beiträge, die die Mitglieder neben den echten Mitgliederbeiträgen und aufgrund der Statuten zu leisten hätten (statt vieler: Entscheide der SRK vom 6. April 2000, VPB 64.111, E. 3e mit Hinweis; vom 2. August 2006 [SRK 2004-069] E. 2c/aa; vom 6. März 2006 [SRK 2003-166], E. 2b/aa mit Hinweisen; vom 27. Februar 2002 [SRK 2001-055], E. 2d; ebenso die Lehre: RIEDO, a.a.O., S. 239 ff.; XAVIER OBERSON, La jurisprudence du TF rendue en 2004 en matière de TVA, ASA 75 S. 35 ff.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 759). Diese Rechtsprechung der SRK erweist sich als sachgerecht und wird vom Bundesverwaltungsgericht übernommen. Art. 14 Ziff. 11 MWSTV kann bei mangels Leistungsaustauschs bereits dem Geltungsbereich der Steuer nicht unterliegenden (echten) Beiträgen von Mitgliedern nicht zum Tragen kommen.

Hingegen kann eine Steuerbefreiung nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bei Vorliegen eines Leistungsaustauschs (unechter Mitgliederbeitrag) noch denkbar sein (was ebenfalls aus der oben zitierten Rechtsprechung der SRK zu schliessen ist; anders aber Entscheide der SRK vom 24. August 2000, VPB 69.10, E. 4b; vom 24. April 1997, MWST-Journal 3/97, S. 134 f., E. 5a). In der Lehre wird ebenfalls vertreten, Art. 14 Ziff. 11 MWSTV könne nur Fälle von "unechten Beiträgen" betreffen, wo ein Leistungsaustausch zu bejahen ist, die Voraussetzungen von Art. 14 Abs. 11 MWSTV aber trotzdem erfüllt sind (OBERSON, a.a.O., S. 36 mit Verweis auf die Rechtsprechung der SRK; vgl. auch RIEDO, a.a.O., S. 241; ferner CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 759; PASCAL MOLLARD, mwst.com, a.a.O., Rz. 2 zu Art. 17). Andernfalls fände Art. 14 Ziff. 11 MWSTV nämlich gar nie Anwendung und dieser Bestimmung käme (im Verhältnis zu Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV) nur deklaratorischer Charakter zu (hierzu vgl. Entscheid der SRK vom 24. April 1997, MWST-Journal 3/97, S. 134 f., E. 5a; vgl. auch soeben zitierte Lehre).

4.2.2 Es ist allerdings festzustellen, dass die Haltung des Bundesgerichts zu diesen Fragen auch nach der neueren Rechtsprechung unklar bleibt. Das Bundesgericht hat lediglich festgehalten, Rechtsprechung und Lehre gingen davon aus, dass echte Beiträge der Mitglieder keine Leistungen an ein einzelnes Mitglied darstellten und es sich demnach nicht um Leistungen handle, die "von der Mehrwertsteuer erfasst werden können" (Urteil vom 30. April 2004, ASA 75 S. 234 ff., E. 2.2), wobei nicht bekannt ist, ob es damit ausdrücken will, solche Beiträge seien bereits vom Geltungsbereich nicht erfasst oder sie seien nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV unecht befreit (vgl. entsprechende Kritik bei OBERSON, a.a.O., S. 35 ff.). Namentlich ist nicht geklärt, in welchem Fall – echter oder unechter Mitgliederbeitrag – nach Ansicht des Bundesgerichts Art. 14 Ziff. 11

MWSTV überhaupt noch zur Anwendung gelangen kann (vgl. hierzu auch das Urteil 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006, E. 3.2). Immerhin könnte aufgrund des Aufbaus des Entscheids vom 30. April 2004 (ASA 75 S. 234 ff.), wo zuerst festgestellt wurde, dass die fraglichen Nachschüsse Entgelt für erbrachte Sonderleistungen und mithin keine echten Mitgliederbeiträge darstellten (E. 3.2), und das Bundesgericht sodann trotzdem noch die Anwendbarkeit von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV prüfte (aber verneinte, weil die Beiträge nicht statutarisch festgesetzt waren; E. 4), durchaus geschlossen werden, dass auch nach der Konzeption des Bundesgerichts Art. 14 Ziff. 11 MWSTV noch zum Tragen kommen kann, wenn ein Leistungsaustausch vorliegt.

4.3 Das Erfordernis, dass Umsätze nicht gewinnstrebiger Einrichtungen nur von der Steuer ausgenommen sind, wenn sie durch "statutarisch festgesetzte" Mitgliederbeiträge abgegolten werden, enthält bereits die Bundesverfassung (vgl. oben E. 4) und auch das Bundesgericht hält daran fest (Urteil 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006, E. 2.4; Urteil vom 30. April 2004, ASA 75 S. 234 ff., E. 4.1). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gelten Beiträge als "statutarisch festgesetzt", wenn sie "in den Statuten festgelegt" sind und nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab erhoben werden (statt vieler: Urteil vom 30. April 2004, ASA 75 S. 234 ff., E. 4.2). Die SRK hat zum Begriff "in den Statuten festgesetzt oder festgelegt" näher Stellung genommen. Nachdem die SRK in einem früheren Urteil Art. 14 Ziff. 11 MWSTV so interpretierte, dass die Grundlagen zur Berechnung der Höhe der Beiträge ebenfalls in den Statuten festgelegt sein müssten (Entscheid der SRK vom 14. April 1999, VPB 63.93, E. 4b/cc), liess die SRK in späteren Entscheiden genügen, dass die Beiträge "von Vornherein dem Grundsatz nach in den Statuten fixiert" sind (Entscheide der SRK vom 28. Januar 2004 [SRK 2003-043], E. 4b/aa mit Hinweis auf die Lehre; vom 27. Februar 2002 [SRK 2001-056/055], E. 3; vgl. allerdings wiederum erhöhte Anforderungen in den Entscheiden der SRK vom 2. August 2006 [SRK 2004-069] E. 2c/bb, 3b/bb; vom 3. März 2006 [SRK 2003-166], E. 3b/bb).

5. Vorab rechtfertigen sich – dies (aufgrund teilweise mangelhafter Darlegungen der Parteien) im Rahmen der Rechtsanwendung von Amtes wegen und aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes – folgende allgemeine Feststellungen in Bezug auf den für die strittigen Punkte relevanten Sachverhalt und die für den fraglichen Zeitraum geltenden Rechtsgrundlagen:

Laut Art. 12 des Militärgesetzes vom 3. Februar 1995 (MG, SR 510.10) gehören auch gewisse Pflichten ausser Dienst zur Militärdienstpflicht. Art. 25 Abs. 1 Bst. c MG bezeichnet namentlich die ausserdienstliche Schiesspflicht als solche Pflicht ausser Dienst und Art. 63 MG präzisiert hierzu, dass die Armeeangehörigen jährlich ausserdienstliche Schiessübungen zu bestehen hätten (Abs. 1). Die Schiessübungen werden von Schiessvereinen organisiert und sind für die Schützen kostenlos

(Abs. 2). Der Bund entschädigt die anerkannten Verbände und Vereine für die Organisation und die Durchführung der Bundesübungen (Abs. 6).

Art. 62 MG regelt die Unterstützung des Bundes von (nicht obligatorischen) ausserdienstlichen Tätigkeiten. In Bezug auf das Schiessen (ausserhalb der Schiesspflicht gemäss Art. 25 und 63 MG) unterstützt der Bund gemäss Art. 62 Abs. 2 MG die anerkannten Schiessvereine für die mit Ordonnanzwaffen und mit Ordonnanzmunition durchgeführten Schiessübungen. Der Bundesrat bezeichnet weitere Tätigkeiten, die der Bund unterstützt (Abs. 3).

Gemäss der Verordnung vom 27. Februar 1991 über das Schiesswesen ausser Dienst (Schiessordnung, vorliegend mit SchO abgekürzt, aSR 512.31, AS 1991 662, 1996 759 [Fassung vom 24. Januar 1996], 1997 2624) hat das Schiesswesen ausser Dienst den Zweck, die Schiessfertigkeit der Armeeangehörigen im Interesse der Landesverteidigung zu erhalten und zu fördern (Art. 1 ursprüngl. Fassung) bzw. die Schiessausbildung im Rahmen der militärischen Schulen und Kurse zu entlasten und generell die Aus- und Weiterbildung der Schützen zu fördern; ebenfalls wird dadurch die Überprüfung der Funktionstüchtigkeit der persönlichen Waffe sichergestellt (Art. 1 Fg. vom 24. Januar 1996 der SchO).

Als Schiessübungen und Ausbildungskurse im Interesse der Landesverteidigung gelten die Bundesübungen (Art. 3 Abs. 1 Bst. a SchO), die freiwilligen Schiessübungen (verschiedene Vereinstrainings und Schiesswettkämpfe, Bst. b) und verschiedene Schiesskurse (z.B. Jungschützenkurse, Bst. c). Bundesübungen sind die obligatorischen Programme 25m und 300m, das Bundesprogramm 50m und die Feldschiessen 25m, 50m und 300m (Art. 3 Abs. 1 Bst. a SchO Fg. vom 24. Januar 1996). Die Schiessanlässe werden überdies in A-, B- und C-Schiessen aufgeteilt. Unter die Schiessen der Gruppe A fallen die Bundesübungen und die Jungschützenkurse (Art. 3 und Anhang 4 der Verordnung EMD [heute VBS] vom 29. Februar 1996 über das Schiesswesen ausser Dienst [Schiessordnung-EMD, hier als SchO-EMD abgekürzt, aSR 512.311, AS 1996 1651, 1999 1378], vgl. auch Art. 3 SchO, Art. 7 Schiessvorschriften SSV).

Die anerkannten Schiessvereine führen die obligatorischen und freiwilligen ausserdienstlichen Schiessübungen durch (Art. 2 Abs. 1 SchO). Als Aufgabe der Landesschützenverbände gilt die Überwachung der Durchführung des Feldschiessens, des Jungschützenwettschiessens und der freiwilligen Schiessanlässe (Art. 12a Abs. 2 SchO Fg. vom 24. Januar 1996). Zudem ergibt sich aus Art. 33 SchO (Fg. vom 24. Januar 1996), dass den Landesschützenverbänden grundsätzlich die Verantwortung für die Organisation und und Durchführung der Bundesübungen obliegt.

In Art. 31 ff. SchO werden die Leistungen des Bundes aufgeführt. An die Landesschützenverbände werden Entschädigungen für die Organisation und Durchführung der Bundesübungen erbracht (Art. 33 Fg. vom 24. Januar 1996; ausführend: Art. 74 SchO-EMD). Die Leistungen des

Bundes an die Schiessvereine sind in Art. 32 SchO und Art. 75 SchO-EMD fixiert.

Nicht unter dem Kapitel "Leistungen des Bundes" (8. Kapitel, Art. 74 ff.), sondern unter dem 7. Kapitel "Munition" wird in Art. 66 SchO-EMD der Sportbeitrag geregelt.

Die Leistungsvereinbarung über die Zusammenarbeit im Schiesswesen ausser Dienst zwischen dem VBS und dem SSV vom 15. Dezember 1998 (act. 11; im Folgenden "LV") sodann basiert auf dem MG, der SchO und der SchO-EMD. Sie befasst sich sowohl mit dem Schiessen im Bereich der Schiesspflicht gemäss Art. 12 i.V.m. Art. 25 und 63 MG (Ziff. 1.1 LV) als auch mit dem freiwilligen Schiessen ausser Dienst (Ziff. 1.3 LV).

Die Pflichten der Verbände (mithin der Landesschützenverbände, vgl. Ziff. 2.1) im Einzelnen werden in Ziff. 6 LV aufgelistet. Sie übernehmen die Organisation und Durchführung der ihnen übertragenen Schiessübungen und Ausbildungskurse, stellen das notwendige Fachpersonal zur Verfügung, sorgen für die Einhaltung der Vorgaben, fördern die Bestandeserhaltung lokaler Schiessvereine und die Erhaltung und die Modernisierung von Schiessanlagen (Ziff. 6.1). Die Verbände müssen insbesondere sicherstellen, dass die ihnen angeschlossenen Schiessvereine verschiedene Schiessanlässe nach den rechtlichen Vorgaben und der LV durchführen resp. unterstützen (Ziff. 6.2). Neben den obligatorischen Schiessübungen (Ziff. 6.2.1) und den Feldschiessen (Ziff. 6.2.2) betrifft dies generell auch die freiwilligen ausserdienstlichen Schiessübungen (Ziff. 6.2.3) sowie verschiedene Arten von Kursen usw. (Ziff. 6.2.4 ff.). Anhang 2 LV enthält eine Sonderregelung für die Feldschiessen, deren Durchführung die Landesschützenverbände übernehmen.

Zum Finanziellen wird in Ziff. 7.1 vorab festgehalten, die Bundesleistungen ergäben sich aus der Schiessordnung. Die geltenden Bundesleistungen werden zudem im Anhang 1 aufgelistet (Ziff. 7.2): "Die anerkannten Landesschützenverbände erhalten vom Bund jährlich Entschädigungen für die Organisation und Durchführung der Bundesübungen (Ziff. 1.1). In Ziff. 1.1.1 wird die Höhe dieser Entschädigungen fixiert. In Ziff. 1.1.2 wird der Sportbeitrag analog Art. 66 SchO-EMD geregelt.

Gemäss Art. 2 der Statuten des Schweizerischen Schützenverbandes (gültig ab 1. Januar 1996 in act. 9; Version ab 1998 in Beilage 5 zur Einsprache) bezweckt der SSV namentlich die Förderung des Schiesswesens im Interesse der Wehrbereitschaft und des Sportes (vgl. zum Zweck auch Art. 3). Unterschieden werden dabei: das ausserdienstliche Schiessen (Bundesübungen und Jungschützenwesen, Art. 41 Statuten), das sportliche Schiessen (siehe Art. 42 Statuten) und das leistungssportliche Schiessen (hierzu Art. 43 Statuten). Das sportliche Schiessen umfasst die Tätigkeit in den Sektionen und die Schiessen der Gruppen B und C. Massgebend für das sportliche Schiessen sind die Vorschriften und die Schiessordnungen des SSV. Der SSV veranstaltet gesamtschweizerische Schiessanlässe und kann deren Vorbereitung und Durchführung seinen Mitgliedern oder einer speziellen Organisation

übertragen (Art. 42 der Statuten).

6. **B/C-Gebühren (EA 219'405/219'406 betr. SSV)**

Im vorliegenden Fall ist als Erstes die mehrwertsteuerliche Einordnung der vom SSV eingenommenen "B-/C-Gebühren" strittig. Die ESTV vertritt im Einspracheentscheid, dass die Gebühren Entgelt der Kantonalschützenverbände (KSV) darstellten für die Erbringung von Leistungen des SSV; es würden eine "ganze Reihe" von Gegenleistungen an die KSV erbracht, so "beispielhaft und stark gekürzt" die Munitionsbestellungen, das Erteilen von Bewilligungen sowie die Abgabe von Reglementen und Schiessvorschriften an das jeweilige Mitglied (siehe auch Kontrollbericht, Beiblatt Nr. 3 f.). Aufgrund der Tatsache, dass ein Leistungsaustausch bestehe, könne auch Art. 14 Ziff. 11 MWSTV nicht anwendbar sein. Überdies seien die Beiträge in den Statuten des SSV nicht vorgesehen, weswegen keine von der Steuer befreiten Mitgliederbeiträge gegeben seien. Der SSV ist im Wesentlichen der Ansicht, er erbringe in diesem Zusammenhang gegenüber den kantonalen Verbänden keine mehrwertsteuerlich relevanten Leistungen. Es mangle namentlich am Kriterium der Leistung als wirtschaftliche Tätigkeit. Sollte wider Erwarten ein Leistungsaustausch bejaht werden, so seien die B-/C-Gebühren als von der Steuer ausgenommen gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV zu qualifizieren. Selbst wenn keine solche Ausnahme vorläge, hätte die ESTV eine Schätzung vorzunehmen gehabt, weil bloss ein bestimmter Anteil der unter dem Titel B-/C-Gebühren vereinnahmten "Entgelte" der Besteuerung unterliegen würde.

6.1 Die hier fraglichen "B-/C-Gebühren" sind unter dieser von den Parteien verwendeten Bezeichnung nicht in den Rechtsgrundlagen bzw. den Schiessvorschriften Gewehr SSV SVG SSV des Schweizerischen Schützenverbandes, Ausgabe 1999 (act. 10) enthalten. Hingegen werden in Art. 16 der Schiessvorschriften unter dem Titel "Gebühren" und in Anhang I-G (4. Teil) die "SSV-Gebühren" normiert. Aus den Unterlagen (sowie auch den Angaben der Parteien namentlich zur Bemessung der B-/C-Gebühren [ein Franken pro teilnehmenden Schützen und pro Anlass]) ergibt sich, dass es sich bei den "B-/C-Gebühren" um die "SSV-Gebühren" handelt. Gebührenpflichtig sind ein Teil der B2-Schiessen sowie die B3- und die C-Schiessen (Art. 6 ff. 1. Teil Schiessvorschriften). Gemäss Tabelle I-G (4. Teil Schiessvorschriften) sind für Schiessen der Gruppe B3 SSV-Gebühren von Fr. 1.-- pro Schiessbüchlein resp. -karte geschuldet und für für solche der Gruppe C Fr. 1.-- plus 1% der effektiven Plansumme pro Schiessbüchlein. Betreffend die Gruppe B2 wird auf Spezialreglemente verwiesen. Aus einer "Abrechnung B-/C-Schiessen" 1998 des Luzerner KSV an den SSV (act. 4) lässt sich weiter ersehen, dass die KSV für die von ihnen selbst oder von den ihnen angeschlossenen Vereinen durchgeführten Schiessen der Gruppe B und C eine jährliche Abrechnung zu erstellen hatten, in welchen die Anzahl der jeweiligen Anlässe und die Anzahl Teilnehmer angegeben werden musste. Pro Anlass und pro

Teilnehmer wurde in dieser Abrechnung die Gebühr von einem Franken deklariert, der Gesamtbetrag musste an den SSV überwiesen werden. Das vorstehend und auch nachfolgend im Einzelnen zum Bereich Gewehr Festgestellte gilt grundsätzlich entsprechend für den Bereich Pistole (Schiessvorschriften Pistole SSV, Einsprachebeilage 7). Ferner befinden sich in den Unterlagen nur die Schiessvorschriften (Gewehr und Pistole) Ausgabe 1999, es ist aber – mit den Parteien – davon auszugehen, dass die Gegebenheiten auch zuvor identisch waren.

6.2 Die Steuerbarkeit bzw. die Unterstellung von Umsätzen unter den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfordert einen Leistungsaustausch (E. 3.1). Es ist somit zu überprüfen, ob sich aus den Unterlagen Leistungen des SSV an die KSV (bzw. die örtlichen Schiessvereine) ersehen lassen, die mit den von den KSV entrichteten B-/C-Gebühren derart innerlich wirtschaftlich verknüpft sind, dass sie mit diesen in einem mehrwertsteuerlich relevanten Austauschverhältnis stehen.

6.2.1 Aus den Unterlagen ergibt sich nicht explizit, wofür die B-/C-Gebühren ausgerichtet werden (die Parteien machen hierzu auch keine konkreten Angaben). Die B/C-Gebühren stehen – dies ergibt sich schon aus ihrem Namen – offensichtlich mit den B-/C-Schiessen, was gleichbedeutend ist mit der Bezeichnung "sportliche Schiessen" (vgl. Art. 42 Statuten, Art. 1 Schiessvorschriften, vorne E. 5), im Zusammenhang. Die KSV entrichten die Gebühren sowohl für von den KSV selbst veranstaltete Anlässe als auch für die von den ihnen angeschlossenen Vereinen durchgeführten Schiessen (siehe act. 4 mit Beilagen zur Abrechnung des KSV). Die B-/C-Gebühren werden zudem berechnet nach der Zahl der vom betreffenden KSV mit zugehörigen Vereinen im Laufe eines Jahres durchgeführten Anlässen und der Zahl der an diesen konkreten Schiessanlässen teilnehmenden Schützen. Als mehrwertsteuerliche Gegenleistungen kommen folglich nur die Leistungen des SSV an die KSV/Vereine in Bezug auf die von diesen konkret veranstalteten B-/C-Schiessen in Betracht. Mit den Gebühren wird hingegen nicht die Tätigkeit des SSV ganz allgemein bzw. in anderen Bereichen als den sportlichen Schiessen (so z.B. den obligatorischen Bundesübungen oder den leistungssportlichen Schiessen) unterstützt. Ebensowenig geht es um die Tätigkeit des SSV im Bereich der von ihm selbst durchgeführten Anlässe.

6.2.2 Aus den Unterlagen ergeben sich folgende Aufgaben des SSV bezüglich der durch die KSV bzw. die Vereine durchgeführten B-/C-Schiessen:

Der SSV beurteilt und bewilligt die von den Veranstaltern zu erstellenden Schiesspläne (Programme und Reglemente) der Schiessen der Gruppen B2 und C (Art. 2 f. 1. Teil, Tabelle I-G 4. Teil; zudem Art. 6 ff. 3. Teil Schiessvorschriften). Weiter entscheidet der SSV bei den Schiessen der Gruppe B2 teilweise über die Gebührenpflicht und er bewilligt neue Historische Schiessen (Art. 9 1. Teil Schiessvorschriften). Bei den C-Schiessen läuft neben der Genehmigung der Schiesspläne auch die Munitionsbestellung über den SSV, dieser sendet den genehmigten Schiessplan und die Munitionsbestellung an das VBS zur Auslieferung der

benötigten Munition (Art. 10 3. Teil Schiessvorschriften*).* Als spezifische Leistungen, die als für die B-/C-Gebühren erbracht gelten können, sind folglich die Beurteilung und Bewilligung der Schiessen bzw. der Schiesspläne sowie bei den C-Schiessen die Weiterleitung der Munitionsbestellung an das VBS zu nennen. Beides (vor allem die Bewilligungen) dürfte einen gewissen administrativen Aufwand nach sich ziehen, welchen sich der SSV von den KSV mit den B-/C-Gebühren abgelten liess. Der innere wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den B/C-Gebühren als Entgelt und diesen Leistungen des SSV im Zusammenhang mit den B/C-Schiessen ergibt sich rechtsgenüglich aus den Unterlagen.

Aufgaben des SSV im Zusammenhang mit B-/C-Schiessen ergeben sich auch aus der bundesrechtlichen Schiessordnung (SchO) bzw. der Leistungsvereinbarung (LV). So gilt die Überwachung der Durchführung namentlich der freiwilligen Schiessanlässe, also auch der B-/C-Schiessen, generell als Aufgabe des SSV (Art. 12a Abs. 2 SchO). Die Durchführung selbst obliegt primär den Schiessvereinen (Art. 2 Abs. 1 SchO; der SSV führt auch selbst Anlässe durch, was für die vorliegende Betrachtung betreffend "B-/C-Gebühren" aber wie erwähnt nicht massgeblich ist). Der SSV hat also die Veranstaltung der sportlichen Schiessen durch die KSV oder die örtlichen Schiessvereine zu überwachen. In Ziff. 6 der LV (in Kraft aber erst seit 15. Dezember 1998, betrifft also nur zwei der strittigen Quartale) werden weitere Aufgaben des SSV genannt, welche diesen Aspekt der "Überwachung" konkretisieren, so die Zurverfügungstellung des notwendigen Fachpersonals und die Sicherstellung, dass die Schiessanlässe nach den rechtlichen Vorgaben durchgeführt werden (Ziff. 6.1, 6.2). Aus diesen Pflichten des SSV resultieren konkrete Leistungen an die einzelnen KSV bzw. diesen angeschlossenen Vereinen, denn wie gesehen stehen die in Art. 12a Abs. 2 SchO und Ziff. 6 LV erwähnten Aufgaben in Bezug zu ganz bestimmten von den KSV bzw. den Vereinen veranstalteten B-/C-Schiessen, woraus sich individuelle und spezifizierte Gegenleistungen an die einzelnen KSV/Vereine ergeben. Diese Leistungen stehen in genügend engem Konnex mit den B-/C-Gebühren als deren Entgelt. Dass die Leistungen und das Entgelt – wie typisch bei Leistungen zwischen Vereinen und ihren Mitgliedern – nicht vertraglich, sondern namentlich in den Schiessvorschriften, der SchO und der LV fixiert sind, schadet im Übrigen nicht; massgeblich ist die wirtschaftliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung (oben E. 3.1). Die KSV leisten die Gebühren, damit der SSV ihnen die entsprechenden Leistungen erbringt. Es liegt ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vor.

Gemäss Art. 12a Abs. 3 SchO erlässt der SSV für die in Abs. 2 genannten Schiessen die notwendigen Vorschriften, für den Bereich der sportlichen Schiessen also namentlich die Schiessvorschriften SSV Gewehr und Pistole, sowie soweit ersichtlich die (in den Akten nicht enthaltenen) Spezialreglemente für die B2-Schiessen (siehe Art. 9 1. Teil und Tabelle I-G Schiessvorschriften). Auch die ESTV erwähnt das "Erstellen von Reglementen" als Gegenleistung. Der SSV vertritt den Standpunkt, dass es sich bei der Redaktion der Schiessvorschriften (was im Übrigen der

einzige Beitrag des SSV sei) nicht um eine wirtschaftliche Tätigkeit handle, womit keine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts vorliege. Dies ist von vornherein nicht zutreffend; eine wirtschaftliche Tätigkeit kann in jeglicher Art von Leistung gesehen werden, die unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten Gegenstand eines Leistungsaustauschs darstellt. Dies kann auch beim Erstellen von Reglementen in Betracht kommen. Insofern als der SSV für konkrete B2-Schiessen Reglemente erstellt hat (siehe Art. 9 1. Teil und Tabelle I-G 4. Teil Schiessvorschriften), kann ein Austauschverhältnis mit den B-/C-Gebühren bejaht werden, denn es handelt sich um individuelle Leistungen des SSV an die KSV/Vereine für bestimmte Schiessen. Hingegen ist der erforderliche unmittelbare Konnex zwischen dem Erstellen der Schiessvorschriften Gewehr/Pistole SSV als Leistung und den B-/C-Gebühren als Entgelt nicht zweifelsfrei erstellt. Immerhin kommt die Redaktion dieser Schiessvorschriften sämtlichen Mitliedern zugute und nicht bloss dem einzelnen, einen konkreten Anlass durchführenden KSV (bzw. Verein), so dass diese Tätigkeit auch als durch die allgemeinen Mitgliederbeiträge abgegolten gelten könnte.

Die B-/C-Gebühren stehen damit im mehrwertsteuerlichen Austausch mit verschiedenen genügend konkreten Gegenleistungen des SSV; es besteht ein dem Geltungsbereich der Mehrwertsteuer unterstehender Vorgang.

6.3 Als Nächstes ist zu prüfen, ob die B-/C-Gebühren der KSV (diese und ihre Sektionen sind gemäss Art. 6 der Statuten Mitglieder des SSV) als Mitgliederbeiträge nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV qualifiziert werden können, wie der SSV geltend macht. Wie vorstehend ausgeführt, kommt nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts – und anders als von der ESTV im Einspracheentscheid vertreten – in der vorliegenden Konstellation, in welcher nach dem soeben Gesagten ein Leistungsaustausch existiert und der Vorgang damit dem Geltungsbereich der Mehrwertsteuer untersteht, die Anwendung von Art. 14 Abs. 11 MWSTV nach wie vor in Betracht (oben E. 4.2.1).

6.3.1 Art. 14 Ziff. 11 MWSTV findet nur Anwendung, wenn die Beiträge "statutarisch festgesetzt" sind. Der SSV erläuterte in der Einsprache, dass in den Statuten mit Gültigkeit bis Ende 1997 die B-/C-Gebühren zwar nicht explizit als Mitgliederbeiträge erwähnt, aber stets mitgemeint gewesen seien. Mit den neuen Statuten ab 1998 seien diese ausdrücklich in Art. 45 aufgenommen worden.

In den alten und neuen Statuten des SSV (siehe Auszug der neuen Statuten ab 1998 in Beilage 5 zur Einsprache) wird in Art. 44 festgehalten, dass die finanziellen Mittel des SSV u.a. die Jahresbeiträge (Bst. c) und die Gebühren, Abgaben und Erträge von Aktivitäten seien (Bst. d). In Art. 45 sodann werden unter dem Titel "Mitgliederbeiträge" nur die "Jahresbeiträge" erwähnt, womit diese beiden Begriffe gleichbedeutend sind. Weitere Beiträge, unter welche die B-/C-Gebühren subsumiert werden könnten, werden in den Statuten nicht genannt. In der Jahresrechnung 1998 bzw. den Erläuterungen zu den einzelnen Positionen der Erfolgsrechnung (Ziff. 3.3, act. 3) wurde der Betriebsertrag (1997 und

1998) unterteilt in verschiedene Rubriken, so unter anderem die "Mitgliederbeiträge" und die "B-/C-Gebühren". Mit den in Art. 45 der Statuten genannten Mitgliederbeiträgen bzw. Jahresbeiträgen sind offensichtlich nur die Mitgliederbeiträge gemäss besagter Aufstellung in der Jahresrechnung gemeint, nicht aber die B/C-Gebühren. Damit sind die B-/C-Gebühren nicht statutarisch festgelegt gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV. Hierzu wäre erforderlich, dass die Beiträge zumindest klar genannt sind.

Art. 45 Abs. 2 der neuen Statuten bestimmt anders als die alte Version das Folgende: "Der Jahresbeitrag wird auf Grund des ausgewiesenen Mitgliederbestandes der Sektionen erhoben. Beitragspflichtig sind Schützen, die in der Zeitspanne eines Jahres an vereinsinternen oder externen Anlässen der Gruppe B und/oder C teilgenommen haben, sowie alle übrigen dem Verein angehörigen stimmberechtigten Mitglieder." Dies ändert entgegen der Ansicht des SSV am vorstehend Gesagten nichts. Die Erwähnung der Teilnehmer an B-/C-Schiessen bezweckt lediglich die Definition (und Erweiterung) des Begriffs "Mitglied" der Sektionen; als solche gelten neben den eigentlichen Mitgliedern auch alle an (B-/C-) Anlässen teilnehmenden Schützen, auch wenn sie nicht Mitglieder der fraglichen Sektion sind. Die Bezugnahme auf B-/C-Schiessen bezweckt nur die Bemessung des Jahresbeitrags (welcher zudem ganz anders berechnet wird als die B-/C-Gebühren), sie steht aber in keinerlei Zusammenhang mit den B-/C-Gebühren.

Die B-/C-Gebühren sind somit anders als die Mitgliederbeiträge nicht in den Statuten festgelegt im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV und fallen nicht unter diese Ausnahmebestimmung.

6.3.2 Abgesehen davon erfüllen die B-/C-Gebühren auch die gemäss Rechtsprechung typischen Eigenschaften von Mitgliederbeiträgen im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV nicht. Nach der Rechtsprechung wäre hierfür entscheidend, dass die Beiträge allgemein zur Verwirklichung des statutarischen Gemeinschaftszwecks im Interesse aller Mitglieder entrichtet werden (E. 4.1). Nach dem oben (E. 6.2) Gesagten ist dies aber klar nicht der Fall. Wie gesehen beziehen sich die B-/C-Gebühren lediglich auf Aufgaben des SSV im Bereich der von den KSV bzw. Vereinen durchgeführten sportlichen Schiessen, während der Zweck des SSV gemäss Statuten (Art. 2 f.) weit darüber hinaus geht. Die B-/C-Gebühren werden nicht bloss zur generellen Erfüllung der statutarischen Aufgaben bzw. Förderung des Vereinszwecks geleistet, sondern vielmehr zur Abgeltung von an einzelne Mitglieder erbrachten spezifischen Gegenleistungen. Weiter werden die Gebühren nach Anzahl durchgeführter Anlässe kombiniert mit der Zahl der Teilnehmenden bemessen. Die Gebühren sind folglich mit den konkreten Leistungen, die der SSV betreffend die einzelnen vom jeweiligen KSV/Verein veranstalteten B-/C-Schiessen erbringt, verknüpft. Die abgegoltenen Leistungen kommen damit einem bestimmten Adressaten, nämlich dem jeweiligen KSV bzw. Schiessverein zu und werden nicht allen Mitgliedern "gleichzeitig" erbracht, wie dies für Mitgliederbeiträge typisch wäre. Die KSV sind auch nur soweit

zur Leistung eines Entgelts verpflichtet, als sie oder die örtlichen Vereine entsprechende Schiessen durchführen. Dies ist ebenso ein klares Indiz gegen einen Mitgliederbeitrag, der normalerweise unabhängig davon geschuldet ist, ob der Verein überhaupt an das einzelne Mitglied Leistungen erbracht, bzw. ob das Mitglied die Leistungen beansprucht hat (siehe zum Ganzen E. 4.1 3. Absatz). Auch aus diesem Grund sind die B-/C-Gebühren nicht unter die unechte Steuerbefreiung von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV zu subsumieren.

6.4 Der Beschwerdeführer führt in diesem Zusammenhang weiter aus, die ESTV habe seinen Antrag in der Einsprache abgewiesen, bei einer grundsätzlichen Annahme einer steuerpflichtigen Leistung sei der Umfang des steuerpflichtigen Anteils nach pflichtgemässem Ermessen zu schätzen. Dass die vom SSV an die KSV erbrachten Leistungen offensichtlich nicht dem von Letzteren geleisteten Entgelt entsprächen, wird vom SSV lediglich behauptet, aber nicht weiter begründet und schon gar nicht nachgewiesen, und für diese Annahme bestehen auch keine Anhaltspunkte. Im Übrigen müssen Leistung und Gegenleistung wertmässig nicht übereinstimmen; für die Frage, ob ein mehrwertsteuerliches Leistungsaustauschverhältnis existiert, ist allein der genügende Konnex zwischen Leistung und Entgelt entscheidend (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1163, mit Verweis auf Urteil des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003, E. 3.2; PIERRE-ALAIN GUILLAUME, mwst.com, a.a.O., Rz. 41 zu Art. 5), welcher vorliegend gegeben ist. Nach dem vorstehend Gesagten sind die gesamten Einnahmen aus B-/C-Gebühren als Entgelt für Leistungen des SSV anzusehen. Ebenfalls kommt die Steuerbefreiung nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV klar für die gesamten eingenommenen B/C-Gebühren nicht zum Tragen. Damit erübrigt sich mangels "nicht steuerpflichtigen Anteils" eine Schätzung eines "steuerpflichtigen Anteils".

6.5 Die unter dem Titel "B-/C-Gebühren" vereinnahmten Beträge stellen somit steuerbares Entgelt dar. Die Beschwerde ist diesbezüglich abzuweisen.

7. Sportrappen/Sportbeitrag (EA 219'405/219'406 betr. SSV)

Der SSV erhielt vom VBS unter dem Titel "Sportbeitrag" bzw. "Sportrappen" jährlich einen Betrag überwiesen. In der Jahresrechnung 1998 des SSV wurden unter der Rubrik Sportrappen für das Jahr 1998 Fr. ... und für das Jahr 1997 Fr. ... unter dem "Betriebsertrag" eingestellt (zu den von der ESTV aufgerechneten Beträgen siehe Beilageblätter A-D zum Kontrollbericht). Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, der SSV habe weder gegenüber dem VBS noch gegenüber den Schützen eine Gegenleistung für den Sportrappen erbracht. Es handle sich um eine Subvention des Bundes zur allgemeinen Förderung des Schiesswesens und insbesondere des Sportschiessens. Die ESTV ihrerseits verneint die Existenz einer Subvention, der SSV erbringe "mannigfache Gegenleistungen" an das VBS. Ferner erläutert die ESTV, dass das VBS im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handle und kein Hinweis auf eine Stellvertretung erfolge.

7.1 Zum Sportrappen ist betreffend Sachverhalt und Rechtsgrundlagen (neben dem oben E. 5 festgehaltenen) das Folgende anzufügen:

Unter dem 7. Kapitel "Munition" wird in Art. 66 SchO-EMD geregelt, dass für die Tätigkeit der Landesschützenverbände, insbesondere zur Unterstützung der Schiessausbildung, auf der Kaufmunition ein Sportbeitrag von höchstens drei Rappen pro Schuss erhoben werden kann (Abs. 1). Die für die Landesschützenverbände bestimmten Beträge abzüglich einer Inkassogebühr werden durch die SAAM (zuständige Sektion im EMD) auf Ende des Jahres überwiesen (Abs. 2). Über die Verwendung des Sportbeitrages nach diesem Artikel haben die Landesschützenverbände der zuständigen Stelle des EMD im folgenden Jahr Bericht zu erstatten (Abs. 3). In Ziff. 1.1.2 der Leistungsvereinbarung (LV) wird festgehalten, dass der Bund für Schiessanlässe der Gruppen B und C (Art. 3 Abs. 1 Bst. b und c Schiessordnung-VBS) das Inkasso des Sportbeitrages in der Höhe von 2 Rappen pro verkaufte Patrone (Kaufmunition) übernimmt.

Der Einzug des Sportrappens wird wie folgt abgewickelt: Der Verkauf von Munition für die vorliegend interessierenden Schiessen läuft über das VBS. Die Munition wird von den Veranstaltern der Schiessen (örtliche Vereine, KSV) beim VBS bezogen (siehe Art. 60 ff. und Anhang 5 SchO-EMD). Anlässlich des Verkaufs von Munition an die Vereine erhebt das VBS zusammen mit dem Kaufpreis für die Munition auch den Sportbeitrag von zwei Rappen pro Patrone. Die Einnahmen des VBS aus dem Sportrappen fliessen wie erwähnt Ende Jahr an den SSV. An den Schiessanlässen wird die Munition sodann von den Vereinen bzw. Veranstaltern an die Schützen abgegeben bzw. verkauft. Der Kaufpreis für die Schützen entspricht dem Preis, den die Veranstalter dem VBS zu bezahlen hatten, d.h. inklusive Sportrappen (vgl. Art. 18 Schiessvorschriften SSV, Art. 67 SchO-EMD).

7.2 Im Folgenden ist zu prüfen, ob der SSV im Austausch mit dem Sportrappen eine mehrwertsteuerliche Leistung erbringt, ob mithin ein mehrwertsteuerliches Austauschverhältnis existiert. Vorab wird untersucht, ob der SSV für den vom VBS ausgerichteten Sportrappen dem VBS eine Gegenleistung erbringt. Sollte dies zu verneinen sein, bliebe zu untersuchen, ob es sich bei der Geldleistung des Staates um Entgelt für Leistungen des SSV an die Schützen bzw. Vereine handeln könnte (Art. 26 Abs. 2 Satz 1 MWSTV: "oder an seiner Stelle ein Dritter", sog. Preisauffüllung; oben E. 3.2.4).

7.2.1 Als Erstes ist einzugrenzen, wofür der Sportrappen ausgerichtet wird. Abgesehen von Art. 66 SchO-EMD (und Ziff. 1.1.2 Anhang 2 LV) wird in keiner Rechtsgrundlage näher definiert, welche Leistungen der Sportbeitrag abgelten soll. Laut Art. 66 SchO-EMD (und Ziff. 1.1.2 Anhang 1 LV) wird der Sportbeitrag "für die Tätigkeit der Landesschützenverbände, insbesondere zur Unterstützung der Schiessausbildung", erhoben.

Der Sportrappen wird nicht für die Aktivitäten des SSV betreffend Bundesübungen (d.h. obligatorische Programme und Feldschiessen) bzw. A-Schiessen (Bundesübungen und Jungschützenkurse) ausgerichtet (zur

Einteilung der Schiessen, vgl. auch E. 5). Dies ergibt sich schon daraus, dass für die A-Schiessen Gratismunition abgegeben, also kein Sportbeitrag erhoben wird (vgl. Art. 3 Abs. 1 Bst. a SchO-EMD). Dass der Sportrappen für die Aktivitäten ausserhalb der A-Schiessen bzw. Bundesübungen ausgerichtet wird, erhellt auch aus Ziff. 1.1.2 Anhang 1 LV, welcher explizit nur auf Schiessanlässe der Gruppen B und C (gemäss Art. 3 Abs. 1 Bst. b und c SchO-EMD) Bezug nimmt. Für die Organisation und Durchführung der Bundesübungen erhält der SSV vielmehr die Entschädigung des Bundes gemäss Art. 63 Abs. 6 MG und Art. 33 SchO (hierzu unten E. 9), unter welche der Sportbeitrag nicht zu subsumieren ist (er ist denn auch in Kapitel 7 der SchO-EMD "Munition" normiert und nicht wie die Leistungen des Bundes an die Landesschützenverbände im Sinne von Art. 33 SchO in Kapitel 8).

Der Sportrappen dient auch nicht der Finanzierung des leistungssportlichen Schiessens (vgl. Art. 43 Statuten). Nachdem der Sportbeitrag in der SchO-EMD fixiert ist, ist davon auszugehen, dass dieser Tätigkeiten des SSV unterstützt, die in den Schiessordnungen geregelt sind und im in der Zweckbestimmung von Art. 1 SchO umschriebenen öffentlichen Interesse der Landesverteidigung liegen. Dies ist beim leistungssportlichen Schiessen grundsätzlich nicht der Fall. Dass der Sportrappen nicht dem leistungssportlichen Schiessen zukommen soll, ist ab Inkrafttreten der LV eindeutig aus Ziff. 1.1.2 Anhang 1 zu schliessen, welcher klar nur das sportliche Schiessen (B-/C-Schiessen, Art. 42 Statuten) anspricht.

Der Sportrappen wird folglich generell für Tätigkeiten des SSV im Bereich des sportlichen Schiessens (B-/C-Schiessen) ausgerichtet. Dabei handelt es sich um eine Hauptaktivität des SSV und um ein weites Tätigkeitsfeld. Neben dem ganz allgemeinen Hinweis auf die "Tätigkeit der Landesschützenverbände" enthält Art. 66 SchO-EMD den Zusatz "insbesondere zur Unterstützung der Schiessausbildung". Dies schränkt den vom Sportrappen anvisierten Tätigkeitsbereich des SSV, nämlich wie erläutert alle Aktivitäten betreffend die B-/C-Schiessen, an sich nicht weiter ein, denn gemäss Art. 1 SchO (vgl. auch Ziff. 4.1 LV) bezweckt das Schiesswesen ausser Dienst (d.h. insbesondere die B-/C-Schiessen) gerade hauptsächlich die Aus- und Weiterbildung der Schützen und (damit) die Entlastung der Schiessausbildung im Rahmen der militärischen Schulen und Kurse, womit sämtliche Tätigkeiten des SSV im Bereich des sportlichen Schiessens der Schiessausbildung der Armeeangehörigen dienen.

7.2.2 Aus den soeben dargestellten umfassenden Tätigkeiten, für welche der Sportbeitrag laut Art. 66 SchO-EMD (und Ziff. 1.1.2 Anhang 2 LV) ausgerichtet wird, ergeben sich keine genügend konkreten Gegenleistungen, um einen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch zu begründen.

7.2.3 Es bleibt zu prüfen, ob der von Art. 66 SchO-EMD und Ziff. 1.1.2 Anhang 2 LV angesprochene Aufgabenbereich, für welchen der Sportrappen ausgerichtet wird, also die Tätigkeit des SSV im Bereich des sportlichen

Schiessens, sonstwie näher definiert ist, so dass sich ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch bezüglich Sportrappen ergeben könnte. In den bundesrechtlichen Schiessordnungen werden als Aufgaben der Landesschützenverbände betreffend sportliche Schiessen einzig die Überwachung der Durchführung der Schiessanlässe gemäss Art. 12a Abs. 2 a-c SchO sowie der Erlass der notwendigen Vorschriften (Art. 12a Abs. 3 SchO) erwähnt. Ferner sind in Ziff. 6 der LV (für die Zeit ab 15. Dezember 1998) verschiedene Pflichten des SSV im Zusammenhang mit B-/C-Schiessen statuiert (oben E. 5), welche primär Art. 12a SchO (Überwachung der Durchführung der verschiedenen Anlässe) konkretisieren und etwas näher umschreiben. Art. 12a SchO und auch Ziff. 6 LV enthalten aber keine konkreten Gegenleistungen im Austausch mit dem Sportrappen. Anders als bei den B-/C-Gebühren (siehe E. 6.2.2) stehen diese allgemein formulierten Aufgaben hier nicht im Konnex mit einzelnen, konkreten Schiessanlässen, sondern vielmehr mit der umfassenden Tätigkeit des SSV betreffend B-/C-Schiessen, woraus sich keine individuellen und spezifischen Leistungen ergeben.

7.2.4 Die ESTV begnügte sich im Einspracheentscheid damit, verschiedene Ziffern der LV zu zitieren (wobei sie die übergeordneten bundesrechtlichen Vorgaben in den SchO ausser Acht lässt) und zu behaupten, aus der LV seien die gegenseitigen Leistungsabsprachen zwischen dem SSV und dem VBS ersichtlich. Wie vorstehend erläutert, ist dies nicht zutreffend. Unter diesen Umständen, nachdem festgestellt wurde, dass kein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch gegeben ist, braucht auf die Beweislastverteilung an sich nicht mehr eingegangen zu werden. Angemerkt sei deshalb lediglich, dass die ESTV den ihr aus der ihr obliegenden Beweislast für das Bestehen eines Steuerobjekts als steuerbegründende Tatsache (oben E. 2; vgl. Entscheid der SRK vom 27. März 2006 [SRK 2003-177], E. 3b/aa) fliessenden Verpflichtungen nicht annähernd nachgekommen ist.

7.2.5 Zusammenfassend lassen sich aufgrund der allgemeinen Formulierung der Aktivitäten, für welche der Sportrappen ausgerichtet wird, keine konkreten Gegenleistungen eruieren. Eine innere Verknüpfung zwischen dem Sportbeitrag und bestimmten Leistungen des SSV an den Bund kann nicht festgestellt werden. Offensichtlich hat der Bund bzw. das VBS vom SSV für die Ausrichtung des Sportrappens keine konkreten wirtschaftlichen Gegenleistungen erwartet. Unter diesen Umständen muss ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch verneint werden. Aufgrund der vorstehenden Darlegungen wurden zudem auch keinerlei spezifische Leistungen an die Schützen oder die Vereine normiert, die als Gegenleistungen für den Sportrappen anzusehen wären (hierzu oben E. 3.2.4 und 7.2). Abgesehen von den zitierten Rechtsgrundlagen werden auch in keinen anderen Unterlagen konkrete Leistungen des SSV an die Schützen oder die Vereine im Austausch mit dem Sportrappen dokumentiert. Im Übrigen macht auch die ESTV solches nicht geltend, sie geht von der Erbringung von Leistungen an das VBS bzw. den Bund aus.

7.3 Der Sportrappen ist als eine nicht zum steuerbaren Entgelt gehörende

Subvention zu qualifizieren. Mit dem Sportrappen will der Bund bloss eine im öffentlichen Interesse der Landesverteidigung (siehe hierzu Zweckartikel in Art. 1 der Schiessordnung, Ziff. 4.1 LV) liegende Tätigkeit, nämlich die Aktivitäten des SSV im Bereich des sportlichen Schiessens, fördern, ohne dafür eine konkrete wirtschaftliche Gegenleistung zu erwarten.

Bei den umschriebenen Tätigkeiten des SSV im Bereich des sportlichen Schiessens, für welche der Sportrappen ausgerichtet wird, handelt es sich insbesondere nicht um Tätigkeiten, die der Bund auszuüben verpflichtet wäre, wenn der SSV sie nicht vornähme. Entsprechend hat der Bund den SSV auch nicht zu Erfüllung spezifischer Aufgaben verpflichtet. Beides weist nach der Rechtsprechung auf eine Subvention hin (oben E. 3.2.2). An der Qualifikation als Subvention ändert auch die vorliegende Leistungsvereinbarung nichts, denn es werden darin wie gesehen in Bezug auf die Ausrichtung des Sportrappens keine gegenseitigen spezifischen Rechte und Pflichten statuiert. Hierbei handelt es sich höchstens um einen Leistungsauftrag im Sinne der Rechtsprechung, welcher bloss aufzeigt, dass der Bund die Subvention von der Fortführung der Aufgabe abhängig machen will (oben E. 3.2.3; siehe neu auch Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG und Art. 8 MWSTGV). Auch die Verpflichtung zur Berichterstattung über die Verwendung des Sportbeitrages in Art. 66 Abs. 3 SchO-EMD schliesst keineswegs aus, dass der SSV in der konkreten Verwendung des Beitrags – solange sie das sportliche Schiessen betrifft – grundsätzlich frei ist (vgl. auch Art. 8 Abs. 2 MWSTGV). Mit dem Sportbeitrag will der Bund folglich die fraglichen Aktivitäten des SSV im öffentlichen Interesse unterstützen und fördern. Diesfalls liegt eine Subvention im Sinne der Mehrwertsteuer vor.

7.4 Anzumerken bleibt, dass angesichts der Formulierung in Ziff. 1.1.2 Anhang 1 LV, wonach das VBS das "Inkasso" übernimmt und der Erwähnung einer "Inkassogebühr" in Art. 66 Abs. 2 SchO-EMD, sich allenfalls die Problematik einer direkten Stellvertretung (Vermittlung) nach Art. 10 Abs. 1 MWSTV hätte stellen können. Diese Norm dient für den Fall, dass an sich ein Leistungsaustausch und namentlich mehrwertsteuerliche Leistungen existieren, der Zuordnung dieser Leistungen, d.h. der Bestimmung von Leistungserbringer und -empfänger. Nachdem vorliegend kein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch und insbesondere keine Gegenleistungen an das VBS oder aber an die Schützen/Vereine auszumachen sind und vielmehr eine Subvention gegeben ist, erübrigt sich folglich eine Auseinandersetzung mit der – von der ESTV kurz abgehandelten und verneinten (ebenso implizit die Beschwerdeführerin) – Thematik der direkten Stellvertretung gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV.

8. **Verbandsbeitrag SSV bzw. SSSV an KLS (von Parteien unter dem Titel "Sportbeiträge Verbände" behandelt; EA Nr. 219'404 betr. KLS)**

Sodann hat die ESTV bei der KLS unter dem Titel "Sportbeiträge Verbände" für die Jahre 1995 bis 1998 je Fr. ... und für 1999 Fr. ... als

steuerbare Umsätze aufgerechnet (EA Nr. 219'404 betr. KLS). Der Betrag von Fr. ... setzt sich zusammen aus Beiträgen des SSV an die KLS von Fr. ... und solchen des SSSV von Fr. .... In Bezug auf den Streitgegenstand ist vorab festzuhalten, dass der gesamte unter dem Titel Sportbeiträge Verbände aufgerechnete Steuerbetrag strittig ist. Es geht damit sowohl um die Beiträge von SSV als auch von SSSV von zusammen Fr. ..., auch wenn sich die Parteien teilweise nur zu den Geldflüssen zwischen SSV und KLS äussern.

Im Einspracheentscheid erläuterte die ESTV unter anderem, die Konstellation, dass das VBS an den SSV ("und den SSSV") den "Sportrappen" leiste und diese Organisationen die Beiträge an die gemeinsame Trägerorganisation KLS weiterleiten, habe zwei zu unterscheidende Umsätze zur Folge, nämlich einen zwischen VBS und SSV bzw. SSSV und einen zwischen ihm und der KLS. In Bezug auf den Leistungsaustausch bzw. die von der KLS erbrachten Leistungen machte die ESTV vorab unter Ziff. 2 (sozusagen zur Einleitung) geltend, die KLS habe "dem SSV" "steuerbare Leistungen (Durchführung von Wettkämpfen und Ähnlichem)" erbracht, wofür sie jährliche Zahlungen erhalten habe. In der konkreten Begründung zu den fraglichen "Sportbeiträgen Verbände" unter Ziff. 2.2 machte die ESTV nur noch generell geltend, es seien "dem VBS mannigfache Gegenleistungen" erbracht worden. Der SSV ist der Ansicht, es handle sich um Subventionen. Er brachte im Wesentlichen vor, da es beim Sportrappen vom VBS an den SSV an der Mehrwert-steuerpflicht fehle, habe dies auch für die Weiterleitung der Sportbeiträge vom SSV an die KLS zu gelten. Die Weiterleitung ändere nichts an der mehrwertsteuerrechtlichen Qualifizierung als Subvention.

8.1 Sowohl die ESTV als auch der SSV gehen davon aus, dass der SSV die vom VBS unter dem Titel Sportbeitrag erhaltenen Beträge an die KLS "weitergeleitet" habe (beim SSSV war dies gemäss Kontrollbericht Beiblatt Nr. 3 nicht der Fall, dieser habe den Sportrappen gar nicht gekannt).

Einer solchen "Weiterleitung" des vom VBS erhaltenen Sportrappens vom SSV an die KLS käme in mehrwertsteuerlicher Hinsicht nur dann Bedeutung zu, wenn der SSV im Hinblick auf den Sportrappen – bzw. für allfällige Leistungen im Austausch mit dem Sportrappen – bloss als direkter Stellvertreter im Sinne von Art. 10 Ziff. 1 MWSTV aufgetreten wäre und folglich eigentliche Parteien eines allfälligen Leistungsaustauschs das VBS und die KLS gewesen wären. Dies kommt vorliegend von vornherein nicht in Betracht. Wie gesehen ist der vom VBS an den SSV entrichtete Sportrappen als Subvention zu qualifizieren (oben E. 7). Empfänger dieser Subvention – mit welcher denn auch primär das sportliche und nicht das leistungssportliche Schiessen gefördert werden soll (oben E. 7.2.1) – ist nach Art. 66 SchO-EMD klar der SSV und nicht die KLS. So hat der SSV denn auch die Subvention des Bundes (variierende Beträge) auf der Einnahmenseite unter dem Titel "Sportrappen" und den Beitrag an die KLS von Fr. ... ausgabenseitig als "Verbandsbeitrag" verbucht (siehe Jahresrechnung). Ebenso wird der "Beitrag auf der Munition" in Art. 44 Bst. g der Statuten unter die finanziellen Mittel des SSV subsumiert, was

bei einer blossen Weiterleitung dieses Sportrappens an die KLS kaum so statuiert worden wäre. Es ist folglich auch nicht von einer solchen "Weiterleitung" im rein finanziellen Sinn auszugehen (was mehrwertsteuerlich ohnehin nicht von Belang wäre).

Ferner geht der SSV in seiner Annahme fehl, die Qualifikation des Sportrappens als Subvention des VBS an den SSV habe einen Einfluss auf die Qualifikation der Beziehung zwischen SSV und KLS bzw. des fraglichen Beitrags des SSV an die KLS. Die beiden mehrwertsteuerlichen Verhältnisse zwischen VBS und SSV (Subvention) und zwischen SSV und KLS sind unabhängig von einander zu beurteilen. Selbst wenn also der SSV den Sportbeitrag als Subvention in rein finanzieller Hinsicht vollumfänglich dazu verwendet hätte, den Beitrag an die KLS zu finanzieren (was nicht erstellt ist), wäre dies nicht von Belang. Für die Frage des Leistungsaustauschs ist unerheblich, mit welchen Mitteln das Entgelt aufgebracht wird (ob mit erwirtschafteten Umsätzen oder mit Subventionen oder anderen Einkünften).

Vorliegend ist somit betreffend den von der KLS vereinnahmten Verbandsbeitrag des SSV ausschliesslich die Beziehung zwischen SSV und KLS massgeblich.

8.2 Zu prüfen ist im Folgenden, ob im Zusammenhang mit dem Verbandsbeitrag der Verbände ein Leistungsaustausch zwischen dem SSV und der KLS bzw. dem SSSV und der KLS stattfand.

8.2.1 Die KLS wird in der Vereinbarung der schweizerischen Schützenverbände über die Organisation des leistungssportlichen Schiessens vom 1. Januar 1993 (u.a. SSSV und Schweiz. Schützenverband; act. 8 [Verfahren A-1409/2006]) als Organ der verschiedenen, juristisch voneinander unabhängigen Verbände (also SSV, SSSV usw.) bezeichnet. Die Rechtsform der KLS ist aber nicht aktenkundig. Nachdem aus den Akten und der Vereinbarung keine andere Rechtsform ersichtlich ist (z.B. kein Verein, vgl. Art. 60 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]), ist – wie auch die ESTV geltend macht – von einer einfachen Gesellschaft auszugehen (vgl. Art. 530 Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]). Folglich handelt es sich beim Verbandsbeitrag des SSV und des SSSV um einen Beitrag eines Gesellschafters an die Gesellschaft. Auch bei Gesellschafterbeiträgen ist zu eruieren, ob ein Leistungsaustausch besteht, insbesondere, ob dafür eine konkrete Gegenleistung an den Gesellschafter erbracht wird (oben E. 3.3).

8.2.2 Einziges aktenkundiges Dokument, aus welchem die Tätigkeit des KLS überhaupt ersichtlich ist, ist die erwähnte Vereinbarung der schweizerischen Schützenverbände über die Organisation des leistungssportlichen Schiessens. Danach organisieren und fördern die Verbände gemeinsam das leistungssportliche Schiessen (Ziff. 2). Beim leistungssportlichen Schiessen geht es um die Ausbildung von leistungsfähigen Kadern, die Teilnahme und das Erreichen von Spitzenrängen an olympischen Spielen, Welt- und Europameisterschaften, die Schaffung der dazu notwendigen Voraussetzungen sowie die Organisation von nationalen und

internationalen Wettkämpfen (Ziff. 3). Für die Organisation des leistungssportlichen Schiessens werden der Ausschuss Leistungssport (ALS) und die Kommission Leistungssport (KLS), beides Organe der Verbände, als verantwortlich bezeichnet (Ziff. 4, 4.1.1., 4.2.1). Aufgaben und Kompetenzen der KLS werden in einem durch den ALS zu erstellenden Pflichtenheft (nicht aktenkundig) geregelt (Ziff. 4.1.3, 4.2.3). Die Finanzierung der KLS basiert gemäss Ziff. 5 auf Beiträgen der Verbände gemäss Ausführungsbestimmungen (ebenfalls nicht in den Akten enthalten), auf "zweckgebundenen Beiträgen von SLS und NKES" und auf Sponsoren- und Gönnerbeiträgen für das leistungssportliche Schiessen.

Aufgrund der Akten, d.h. dieser Vereinbarung, kann nur geschlossen werden, dass der strittige Verbandsbeitrag ganz generell für die Tätigkeit des KLS im Bereich des leistungssportlichen Schiessens, wie sie aus der Vereinbarung hervorgeht (siehe namentlich Ziff. 3), geleistet wird. Dass der Verbandsbeitrag nicht für die gesamten Aktivitäten, sondern nur bezogen auf einzelne Bereiche (z.B. die Durchführung von Wettkämpfen, vgl. Ziff. 2 des Einspracheentscheides), erbracht worden wäre, lässt sich den Akten nicht entnehmen und davon ist nicht auszugehen. Vielmehr lässt schon die Bezeichnung der Zuwendung als Verbandsbeitrag darauf schliessen, dass dieser nicht auf bestimmte Leistungen der KLS abzielte, sondern sämtliche Aktivitäten der KLS finanzieren sollte und keine Vorgabe gemacht wurde, wofür er verwendet werden soll. Dasselbe ergibt sich aus der Erwähnung des Verbandsbeitrags in Ziff. 5 als eines von verschiedenen Finanzierungsmitteln für die Aufgaben der KLS. Es existieren damit weitere finanzielle Mittel (z.B. Beiträge von SLS und NKES, Sponsoren- und Gönnerbeiträge, Subventionen, Gönnerbeiträge, vgl. hierzu Art. 5 Vereinbarung; Beilageblatt zur EA Nr. 219'404; Weisung der ESTV vom 30. November 1999, Beilage zum Kontrollbericht), die ebenfalls für dieselben, umfassenden Leistungen der KLS im Bereich leistungssportliches Schiessen einzusetzen sind. Ein Leistungsaustausch kann nur bejaht werden, wenn der Beitragsgeber für seine Geldleistung eine bestimmte Gegenleistung erhält (E. 3.1). Da der Beitrag für den gesamten Aktivitätsbereich der KLS gewährt wird, können offensichtlich keine spezifizierten Leistungen, die mit dem Verbandsbeitrag im Austausch stünden, ausgemacht werden.

Die ESTV hat wiederum im Hinblick auf den Leistungsaustausch und die Frage der Gegenleistungen für den Verbandsbeitrag nähere Angaben unterlassen. Abgesehen von der Erwähnung der Durchführung von Wettkämpfen (in Ziff. 2) begnügt sie sich damit, zu behaupten, es seien "immer" "mannigfache Gegenleistungen" erbracht worden, und auf nicht näher bezeichnete "bereits gemachte Ausführungen" zu verweisen, dies obwohl sie wie bereits erwähnt in Bezug auf das Vorliegen eines Steuerobjektes und namentlich eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs die Beweislast trägt (hierzu bereits oben E. 7.2.4 sowie E. 2). Vorliegend kann allerdings bereits als erstellt gelten, dass die Voraussetzungen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs nicht

erfüllt sind, womit die Beweislastregeln gar nicht zum Tragen kommen.

Die vorliegenden Gesellschafterbeiträge werden zusammenfassend dafür erbracht, dass die Gesellschaft generell ihren Gesellschaftszweck verwirklichen kann. Durch den Verbandsbeitrag werden sämtliche Aktivitäten der KLS finanziert, die gleichzeitig an alle Gesellschafter erbracht werden. Die Verbandsbeiträge dienen der allgemeinen Finanzierung der Tätigkeit der Gesellschaft, ohne dass dafür an den einzelnen Gesellschafter konkrete, spezifische Gegenleistungen ausgerichtet würden (oben E. 3.3). Bei solchen Gesellschafterbeiträgen sind die Voraussetzungen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs nicht erfüllt. Die Verbandsbeiträge des SSV und des SSSV als unentgeltliche Zuwendungen von Gesellschaftern unterstehen nicht der Steuer. Die Beschwerde ist auch diesbezüglich gutzuheissen.

9. Dienstleistungsentschädigung Bund obligatorische Programme (OP) und Feldschiessen (FS) (EA Nr. 219'405/219'406 betr. SSV)

Der SSV hat weiter Beiträge des Bundes erhalten, die er in der Jahresrechnung 1998 als Betriebsertrag unter der Bezeichnung "Dienstleistungsentschädigung Bund OP" (obligatorische Programme) und "Dienstleistungsentschädigung Bund FS" (Feldschiessen) verbucht hat (siehe act. 3). Diese Entschädigungen hat die ESTV als steuerbaren Umsatz aufgerechnet (vgl. Beilageblätter A-D zum Kontrollbericht). Die ESTV ist der Ansicht, der SSV erbringe diesbezüglich eine steuerbare Gegenleistung, nämlich die Organisation/Durchführung des Feldschiessens und der obligatorischen Schiessprogramme. Der SSV vertritt, die vom VBS bezahlten Beiträge stellten lediglich einen Anreiz dar, dass der SSV die entsprechenden im öffentlichen Interesse stehenden Schiessanlässe auch durchführe. Die Entschädigungen seien als Subventionen zu qualifizieren. Hierfür spräche auch die Tatsache, dass die Beiträge die anfallenden Kosten bei weitem nicht deckten.

9.1 Es ist zu prüfen, ob der SSV für die Entschädigungen OP und FS konkrete Gegenleistungen an den Bund erbracht hat, so dass ein mehrwertsteuerliches Leistungsaustauschverhältnis bejaht werden kann.

9.1.1 Bei den als "Dienstleistungsentschädigung Bund OP und FS" bezeichneten Beiträgen des Bundes handelt es sich offensichtlich um die in Art. 63 Abs. 6 MG und Art. 33 SchO festgehaltenen Entschädigungen "für die Organisation und Durchführung der Bundesübungen" an die Landesschützenverbände, mithin an den SSV (zu den Rechtsgrundlagen vgl. auch oben E. 5). Als solche "Bundesübungen" sind gerade die obligatorischen Schiessen und das Feldschiessen definiert (Art. 3 Abs. 1 Bst. a SchO; oben E. 5). Art. 74 SchO-EMD präzisiert Art. 33 SchO insofern, als diese Leistungen einmal jährlich aufgrund der erhaltenen Schiessberichte ausgerichtet werden (Abs. 1) und das VBS zur Überprüfung der ordnungsgemässen Verwendung der Bundesbeiträge die Buchhaltung der Landesschützenverbände einverlangen kann (Abs. 2).

Die Entschädigungen nach Art. 33 SchO werden im Übrigen auch in Ziff. 1.1 LV und Ziff. 1.1 Anhang 1 LV festgehalten, in Ziff. 1.1.1 Anhang 1 LV ist zusätzlich deren Bemessung geregelt (zwei Franken pro geschossenes OP bzw. FS).

Abgegolten werden mit den Entschädigungen OP und FS folglich (gemäss Art. 33 SchO) die durch den SSV vorzunehmende Organisation und Durchführung der OP und der FS (als Bundesübungen); hiervon gehen im Prinzip auch beide Parteien aus. Die Veranstaltung der Anlässe erfolgt in konkreter Hinsicht allenfalls teilweise durch die KSV oder die örtlichen Schiessvereine (Art. 63 Abs. 2 MG, Art. 2 Abs. 1 SchO), was aber nichts daran ändert, dass dem SSV aufgrund der bundesrechtlichen Vorschriften zumindest die Oberleitung bzw. Oberverantwortung obliegt. Für die Zeit ab 15. Dezember 1998 enthält Anhang 2 der LV zudem eine Sonderregelung betreffend das Feldschiessen, in welcher die Landesschützenverbände sich zu dessen Durchführung verpflichten (Ziff. 1.1). Für die Entschädigung wird ebenfalls auf Anhang 1 LV verwiesen. Im Übrigen gelten die übergeordneten bundesrechtlichen Vorschriften der SchO und der SchO-EMD im Hinblick auf die Durchführung der FS (als Bundesübungen) selbstverständlich weiterhin (was explizit auch in Ziff. 1.1 Anhang 2 LV festgehalten ist).

9.1.2 Aufgrund der Rechtsgrundlagen ergeben sich konkret umschriebene Gegenleistungen des SSV an den Bund, welche mit den fraglichen Entschädigungen im Austausch stehen.

Es ist klar definiert, dass die "Entschädigung OP" nur die Organisation und Durchführung der obligatorischen Schiessen abgilt und die "Entschädigung FS" nur jene betreffend die Feldschiessen, was den Aufgabenbereich bereits relativ klar eingrenzt. Für die Art und Weise der in Art. 33 SchO angesprochenen Durchführung und Organisation von OP und FS enthalten die SchO und die SchO-EMD zudem zahlreiche nähere Vorschriften, so beispielsweise in Art. 19 bis 23 SchO zum Schiessbetrieb (sowie ausführende Artikel der SchO-EMD) und in Art. 77 ff. der SchO-EMD zum Verwaltungsbetrieb. Ab Inkrafttreten der LV ergeben sich Pflichten des SSV auch aus Ziff. 6.1 und 6.2 LV, welche aber weitgehend bereits aus den Bundesverordnungen resultieren. Bezüglich des Feldschiessens sind in Anhang 2 der LV Ziff. 2 Pflichten der Verbände im Einzelnen aufgeführt. Weiter werden die Entschädigungen pro geschossenes OP bzw. FS bemessen (vgl. Ziff. 1.1.2 Anhang 1 LV). Dasselbe ergibt sich im Grunde aus Art. 74 SchO-EMD, wonach die Entschädigungen einmal jährlich "aufgrund der erhaltenen Schiessberichte" ausgerichtet werden. Die Höhe der Entschädigung hängt damit von der Anzahl der von den schiesspflichtigen Schützen geschossenen Programme und mithin den konkreten vom SSV erbrachten Leistungen ab. Dies ist ebenfalls als Indiz für einen Leistungsaustausch zu werten. Die Entschädigungen stehen in direktem Zusammenhang mit den konkret vom SSV durchgeführten Bundesübungen.

Es wurden damit in den rechtlichen Grundlagen und der LV konkrete

Gegenleistungen des SSV definiert. Im Gegenzug für diese spezifischen an den Bund erbrachten Dienstleistungen erhält der SSV die fraglichen Entschädigungen als Entgelt. Es existiert ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung und somit ein mehrwertsteuerliches Austauschverhältnis (oben E. 3.1).

9.1.3 Aufgrund des festgestellten Leistungsaustauschs können die Beiträge begriffsnotwendigerweise nicht als Subventionen qualifiziert werden. Dies erhellt zudem aus folgenden Aspekten.

Wenn das Gemeinwesen durch den Empfänger eines Beitrags Leistungen erbringen lässt, die es sonst selbst erbringen müsste, weil das Gemeinwesen zur Erfüllung dieser Leistung verpflichtet ist, spricht dies in der Regel gegen eine Subvention (siehe oben E. 3.2.2). Dies ist offensichtlich der Fall bei den obligatorischen Programmen, welche von den Armeeangehörigen zur Erfüllung der zur Militärdienstpflicht gehörenden Schiesspflicht obligatorisch geschossen werden müssen (Art. 12, 25, 63 MG; vgl. auch Ziff. 1.1, 5.5.1 LV; oben E. 5). Der Bund müsste solche Schiessen selbst organisieren, wenn er deren Organisation und Durchführung nicht dem SSV übertragen hätte (Art. 63 Abs. 2 und 3 MG; Art. 33 SchO). Die Erfüllung dieser Aufgabe wurde dem SSV übertragen, welcher seinerseits zu deren Erfüllung verpflichtet wurde und nicht frei ist zu entscheiden, ob er die Tätigkeit ausführen will oder nicht und auch nicht, wie er dies tun will (oben E. 9.1.2), in welchem Fall keine Subvention vorliegt (oben E. 3.2.2). Die vom VBS bezahlten Beiträge stellen entgegen der Ansicht des SSV keinen blossen "Anreiz" dar, dass der SSV die Schiessanlässe auch durchführt, sondern er ist zu deren Veranstaltung verpflichtet und wird dafür entschädigt, was einen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch begründet. Von einer blossen Förderung einer – freiwilligen – Tätigkeit des SSV kann in Bezug auf die obligatorischen Programme keine Rede sein, womit keine Subvention vorliegt (E. 3.2.1 und 3.2.2).

Auch die Feldschiessen hat der Bund in Art. 3 SchO zu Bundesübungen erklärt und den SSV zu deren Organisation und Durchführung verpflichtet (Art. 33, 12a SchO, Anhang 2 LV). Ebenso ist der SSV wie gesehen (E. 9.1.2) aufgrund der Vorschriften in der SchO nicht frei, wie er die Aufgaben betreffend Bundesübungen erfüllen will. Die LV (Anhang 2) verdeutlicht dies betreffend Feldschiessen noch zusätzlich. Der Bund richtet die Entschädigung für die FS ebenfalls nicht bloss zur Förderung einer freiwilligen Tätigkeit des SSV aus, sondern im Gegenzug und in mehrwertsteuerlichem Leistungsaustausch mit den dem SSV überbundenen Pflichten. Auch die Entschädigung FS stellt keine Subvention dar.

9.2 Der SSV argumentiert sodann, dass keine marktwirtschaftlich gleichwertige Leistungen vorlägen. Allerdings begründet er dieses Vorbringen nicht weiter; so beziffert er den (seiner Meinung nach offenbar über den Entschädigungen des Bundes liegenden) effektiven Aufwand des SSV für die Bundesübungen nicht. Es kommt hinzu, wie auch die ESTV darlegt, dass Leistung und Gegenleistung nicht objektiv gleichwertig sein müssen, um in einem mehrwertsteuerlichen Austausch zu stehen (siehe bereits

E. 6.4 mit Hinweisen). Selbst wenn die Entschädigungen nicht kostendeckend gewesen wären, vermöchte dies einen Leistungsaustausch nicht auszuschliessen und würde keineswegs zur Qualifikation der Entschädigung als Subvention führen.

10. Doppelgelder (EA Nr. 219'405/219'406 betr. SSV)

Weiter hat die ESTV die von den Schützen an den SSV bezahlten Doppelgelder als steuerbare Umsätze behandelt. Die ESTV vertrat im Kontrollbericht (Beiblatt Nr. 4 f.) den Standpunkt, die Doppelgelder stellten steuerbare Startgelder dar. Der SSV habe beispielsweise die Gruppenmeisterschaft 300m bzw. das Einzelwettschiessen (je Abteilung Gewehr), die Schweizerische Sektionsmeisterschaft (SSM) Gewehr und verschiedene Anlässe der Abteilung Pistole organisiert. Die Doppelgelder seien ferner auf den jeweiligen Aufwandkonti als Minusaufwand verbucht worden. Im Einspracheentscheid machte die ESTV keine näheren Angaben zum Leistungsaustausch, sondern führte nur aus, dass der SSV "eine Reihe von steuerbaren Leistungen" an die Schützen ausgerichtet habe und verweist auf die "bisherigen Ausführungen". Der SSV ist der Ansicht, dass von diesen Doppelgeldern nur 35% besteuert werden dürfen, weil zwingend eine Auszahlung von 65% der Doppelgelder vorgeschrieben sei.

10.1 Als Dienstleistung ist nach Art. 6 Abs. 1 MWSTV jede Leistung anzusehen, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist. Gemäss Art. 6 Abs. 2 MWSTV gilt auch die Überlassung von immateriellen Werten und Rechten (Bst. a) sowie das Unterlassen einer Handlung bzw. das Dulden einer Handlung oder eines Zustandes (Bst. b) als Dienstleistung. Als Dienstleistung gemäss Art. 6 Abs. 2 MWSTV wird insbesondere die Einräumung und Übertragung von Rechten aller Art qualifiziert (siehe Urteil des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003, ASA 74 S. 242, E. 3.5.2). Nach der Rechtsprechung gilt auch die Einräumung des Rechts, an einem Anlass teilzunehmen, als Dienstleistung. So hatte sich das Bundesgericht in einem Urteil betreffend Pferderennveranstaltungen mit jährlichen Beiträgen von Pferdehaltern auseinanderzusetzen, welche diese dazu berechtigten, ihre Fohlen in einem Rennen starten zu lassen. Das Startgeld diente der Vorfinanzierung des an diesem Rennen verteilten Preisgeldes. Dieses "Startgeld" war ebenso zu zahlen, wenn die Pferdebesitzer von ihrem Recht auf Teilnahme keinen Gebrauch machten. Das Bundesgericht hat erkannt, dass die Eigentümer der Fohlen für die Bezahlung dieses Beitrags den Anspruch erwerben, diese am fraglichen Rennen starten zu lassen. Diese Einräumung der Teilnahmeberechtigung betrachtete das Gericht als Dienstleistung im Sinne von Art. 6 Abs. 2 MWSTV (Urteil 2A.273/2002 vom 13. Januar 2003, E. 3.5.2; ebenso Urteil vom selben Tag, ASA 74 S. 242, E. 3.5.2; siehe auch Entscheid der SRK in gleicher Sache vom 30. April 2002 [SRK 2001-096], E. 2b/dd).

Ebenso werden in Ziff. 4.2 ("Teilnahmegebühren") bzw. genauer Ziff. 4.2.1 der Branchenbroschüre Sport der ESTV vom Juli 1995 (BB Sport) die Einnahmen aus Start-/Nenngeldern, welche Einzelsportler oder

Mannschaften für die Teilnahme an einer Meisterschaft oder einem Turnier bezahlen, als steuerbare Umsätze bezeichnet.

10.2 Entscheidend für einen Leistungsaustausch ist, dass der derjenige, der das Entgelt aufwendet, hierfür eine Leistung des Leistungserbringers bewirken will. Der Schütze als Leistungsempfänger – dessen Sicht primär massgeblich ist (siehe oben E. 3.1) – leistet das Doppelgeld, damit er das Teilnahmerecht für die Veranstaltung erhält, ohne Bezahlung des Doppelgeldes würde ihm die Teilnahme verwehrt. Die Gegenleistung für die Doppelgelder ist die eingeräumte Befugnis, an den Schiessen teilnehmen zu können, was nach der Rechtsprechung wie gesehen als steuerbare Dienstleistungen gemäss Art. 6 Abs. 2 MWSTV zu betrachten ist.

10.3 Beide Parteien gehen davon aus, dass 65% der Doppelgelder in Form von Auszahlungen, Gaben und Sektionsauszeichnungen wieder an die Schützen geleistet wurden (vgl. hierzu auch Art. 5 und Art. 16 3. Teil Schiessvorschriften Gewehr; betreffend B2-Schiessen gelten Spezialreglemente, vgl. Verweis in Tabelle I-G, 4. Teil Schiessvorschriften; betreffend Pistole vgl. Schiessvorschriften Pistole in Beilage 7 zur Einsprache). Ob der für solche Preise aufzuwendende Betrag in allen Fällen genau 65% beträgt, braucht – wie sogleich zu sehen sein wird – vorliegend nicht geklärt zu werden.

Bei dem für Gewinne verwenden Teil (65% als Annahme) des Doppelgeldes handelt es sich im Prinzip um eine Finanzierung der ausgezahlten Preise. Grundsätzlich kommt es jedoch (abgesehen von den Fällen der Entgeltsminderung nach Art. 35 Abs. 2 MWSTV, was vorliegend nicht gegeben ist) in mehrwertsteuerlicher Hinsicht nicht darauf an, was später mit dem Entgelt geschieht (Urteil des BVGer A-1342/2006 vom 3. Mai 2007, E. 7.1; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1164). Wofür der Veranstalter eines Anlasses die Teilnahmegebühr verwendet, ist an sich nicht entscheidend. Bei einem Entgelt für die Berechtigung zur Teilnahme an einem Anlass ist denn auch typisch, dass dieses für verschiedene Auslagen des Veranstalters eingesetzt wird, so beispielsweise bei einem Anlass, an welchem Preise vergeben werden, für die damit verbundenen Aufwendungen. Ferner ging es auch in den vorstehend (E. 10.1) zitierten Entscheiden des Bundesgerichts und der SRK bei den als Entgelt für eine Teilnahmeberechtigung (Dienstleistung nach Art. 6 Abs. 2 MWSTV) qualifizierten Startgeldern um Beträge, die anschliessend als Preisgelder wieder ausbezahlt worden sind, was die Gerichte nicht davon abhielt, einen Leistungsaustausch auszumachen und die Startgelder (als Ganzes) als steuerbares Entgelt zu betrachten (auch wenn diese Problematik von den Gerichten nicht speziell abgehandelt worden ist). Das Doppelgeld ist somit unabhängig davon, wofür diese Teilnahmegebühr vom SSV effektiv verwendet wird, als steuerbares Entgelt für die Berechtigung zur Teilnahme an den Schiessen zu qualifizieren. In die Bemessungsgrundlage (Art. 26 Abs. 2 MWSTV) fallen damit auch die wieder für Gewinne verwendeten 65%, denn der Schütze – dessen Sicht auch im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage relevant ist (oben E. 3.4) – wendet das gesamte Doppelgeld auf, um am Schiessen

teilnehmen zu können.

Die Doppelgelder bilden damit als Ganzes steuerbares Entgelt und die Beschwerde ist diesbezüglich abzuweisen.

11. **CISM-Beiträge Heer (EA Nr. 219'404 betr. KLS)**

Weiter hat die ESTV Steuern nachgefordert auf Einnahmen der KLS aus "CISM-Beiträge Heer" (EA Nr. 219'404). Unbestritten ist diesbezüglich einzig, dass die KLS einen Beitrag erhält, welcher mit internationalen Schiessanlässen des CISM (Conseil International du Sport Militaire) im Zusammenhang steht.

Die ESTV führte in Kontrollbericht und im Entscheid vom 20. Juli 2000 aus, dass die KLS für die CISM-Anlässe bei Dritten Spezial- bzw. Präzisionsmunition eingekauft habe. Dabei habe es sich nicht um Armeemunition, sondern um "bessere" Munition für Schiessanlässe der Elite gehandelt. Bei der fraglichen Entschädigung gehe es um eine Weiterverrechnung von der KLS an die Armee bezüglich dieser Munition. Im Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2004 macht die ESTV in Ziff. 2 (im Rahmen einer allgemeinen Einleitung) vorab ebenfalls noch geltend, dass Entschädigungen der Armee an die KLS geflossen seien, weil anlässlich der CISM-Anlässe von dritter Seite zugekaufte Präzisions-/Spezialmunition verwendet worden sei. Unter Ziff. 2.1 hingegen führte die ESTV unter dem Titel "CISM-Beiträge Heer" aus, die KLS veranstalte (mit Verweis auf Art. 42 f. der Statuten) für und anstatt des SSV Schiessanlässe. Sie erhalte hierfür Beiträge durch das VBS, die – wohl der Einfachheit halber – nicht zuerst an den SSV erbracht und dann an die KLS weitergeleitet, sondern direkt der KLS ausgerichtet würden. Die CISM-Beiträge Heer seien rechtlich somit nicht als Subventionen einzuordnen. Sodann erübrigten sich nach Dafürhalten der ESTV unter Verweis auf die Feststellungen im Einspracheentscheid vom 18. März 2004 betreffend SSV weitere Ausführungen über den Charakter dieser Leistung als Entgelt "für (umfangreich) ausgerichtete Gegenleistungen durch den SSV und oder die KLS". Im Einspracheentscheid vom 18. März 2004 wird betreffend die CISM-Beiträge allerdings dasselbe gesagt wie in jenem vom 2. Dezember 2004, diesmal mit Verweis auf die im selben Entscheid gemachten "bisherigen Ausführungen".

Der SSV macht geltend, die KLS führe die internationalen Anlässe der CISM in der Schweiz durch und beschicke zudem die im Ausland stattfindenden Veranstaltungen der CISM. Diese Tätigkeit subventioniere der Bund mit Beiträgen. Mit den vom Bund der KLS ausgerichteten Zahlungen bewecke der Bund die Förderung des leistungssportlichen Schiessens bzw. des Armeesports im Rahmen der CISM. Es existierten keine konkreten Gegenleistungen. Zudem gehe die Leistung des VBS nicht an die Schützen direkt, sondern an die KLS und stelle auch keine Preisauffüllung dar. Es handle sich um eine Subvention.

11.1 Beide Parteien – und namentlich die beweisbelastete ESTV – unterlassen

es, den relevanten Sachverhalt und die rechtlichen oder allfälligen vertraglichen Grundlagen in Bezug auf die CISM-Schiessen und die fraglichen Beiträge des Bundes darzulegen und allfällige Unterlagen einzureichen. Im Rahmen der Rechtsanwendung von Amtes wegen und des Untersuchungsgrundsatzes kann durch das Bundesverwaltungsgericht das Folgende festgestellt werden:

Wie dessen Name schon ausdrückt, ist der CISM (übersetzt: Internationaler Militärsport-Verband) im internationalen Armeesport tätig. In der Verordnung über die ausserdienstliche Tätigkeit der Truppe vom 28. Februar 1996 (AS 1996 1026 ff.) wird unter anderem die ausserdienstliche internationale Wettkampftätigkeit der Armee geregelt (Art. 1, 2 Bst. c, 7 f.), wozu die Beteiligung von Armeeangehörigen an internationalen schiesssportlichen Wettkämpfen des CISM gehört (Art. 7). Die Teilnahme an CISM-Wettkämpfen und Trainingskursen ist besoldet und wird auch an die Gesamtdienstleistungspflicht angerechnet (Art. 7 Abs. 5). Die Einzelheiten regelt das VBS (siehe Art. 7 Abs. 2, 10). Für die Durchführung von Wettkämpfen des CISM in der Schweiz sind dessen Wettkampfbestimmungen massgebend (Art. 8). Gemäss Art. 10 Abs. 2 sind die Kosten über die bewilligten Kredite abzurechnen. Nach Art. 25 stellt die Armee das Material, das für die Kurs- oder Wettkampforganisation benötigt wird, kostenlos zur Verfügung.

Die Tätigkeit des SSV bzw. der KLS im Bereich von CISM-Anlässen gehört zum leistungssportlichen Schiessen (vgl. Art. 43 der Statuten), womit gemäss der bereits erwähnten Vereinbarung über die Organisation des leistungssportlichen Schiessens vom 1. Januar 1993 (vgl. auch vorne E. 8.2.2) die ALS und die KLS hierfür zuständig sind (vgl. auch Erwähnung des CISM in deren Ziff. 2). Die der KLS übertragenen Aufgaben werden wie bereits erwähnt in einem sich nicht in den Akten befindlichen Pflichtenheft geregelt (vgl. Ziff. 4.2.3).

11.2 Aufgrund des Einspracheentscheides ist vorab unklar, welches nach Ansicht der ESTV die Parteien des von der ESTV behaupteten Leistungsaustauschverhältnisses sein sollen. Im Kontrollbericht und im Entscheid ging die ESTV noch ohne Erwähnung des SSV von Entschädigungen der Armee an die KLS aus, was auch dem Standpunkt des SSV entspricht. Demgegenüber scheint die ESTV im Einspracheentscheid – ohne weitere Begründung – die Ansicht zu vertreten, dass die Zuwendung des VBS eigentlich vorerst an den SSV gehe und dann an die KLS weitergeleitet wird. Ob solches im Rahmen einer direkten oder indirekten Stellvertretung vonstatten gehen soll, erläutert sie nicht. In den Unterlagen und rechtlichen Grundlagen ist jedoch weder ein Stellvertretungsverhältnis (und zwar keines gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV und auch keines nach dessen Abs. 2) noch sonst eine Rolle des SSV in Bezug auf diese Beiträge (oder allfällige hierfür erbrachte Gegenleistungen) auszumachen. Da sich die KLS (mit der ALS) um den Bereich Leistungssport kümmerte, ist denn auch eher nachvollziehbar, dass ein Beitrag des Bundes direkt an die KLS erfolgte; etwas anderes ist jedenfalls nicht dokumentiert. Es ist damit von einem Beitrag des VBS an die KLS auszugehen und das Vorliegen eines

mehrwertsteuerlichen Austauschverhältnisses zwischen diesen beiden Parteien zu untersuchen. Nachdem nicht als zutreffend angesehen werden kann, dass das VBS vorab an den SSV zahlt und der SSV sodann an die KLS weiterleistet, geht im Übrigen auch der Schluss der ESTV aus dieser Annahme, es liege "somit" keine Subvention vor, von vornherein fehl.

11.3 Im Folgenden ist zu untersuchen, ob zwischen KLS und VBS ein Leistungsaustausch stattfand, indem die KLS im Austausch mit den fraglichen "CISM-Beiträge Heer" dem VBS Gegenleistungen erbracht hat. Die ESTV erwähnte im Einspracheentscheid zwei unterschiedliche Fallgestaltungen, indem sie vorab in Ziff. 2 (einer Art Einleitung) wie schon im Kontrollbericht und im Entscheid vom 20. Juli 2000 geltend machte, dass es bei diesen Entschädigungen um Vergütungen für von der KLS für die CISM-Anlässe eingekaufte "bessere Munition" gehe. Unter dem Titel "CISM-Beiträge Heer" in Ziff. 2.1 (also an sich die einschlägigere Ziffer) hingegen wurde angeführt, dass die KLS Schiessanlässe veranstalte, für deren Ausrichtung die KLS Beiträge durch das VBS erhalte; von der Vergütung von Munitionskosten ist hier keine Rede mehr.

11.3.1 Die erste Variante wurde von der ESTV weder dokumentiert noch weiter erläutert, und dass die "CISM-Beiträge Heer" in einem Bezug zum Erwerb von Spezialmunition stehen sollen, ist aus den Unterlagen nicht ersichtlich. Zudem vertritt die ESTV im Einspracheentscheid unter dem Titel "CISM-Beiträge Heer" (Ziff. 2.1) diese Fallgestaltung selbst nicht mehr (die Passage in Ziff. 2 könnte auch irrtümlich aus dem Entscheid übernommen worden sein). Dass Art. 25 der vorgenannten Verordnung (worauf die ESTV sich im Übrigen nicht abstützt) die kostenlose Zurverfügungstellung von Material vorsieht, ändert nichts daran, dass nicht ersichtlich ist, dass der vorliegende CISM-Beitrag Heer unter diese Konstellation fällt. Im Übrigen wäre auch unter der Annahme, der Beitrag diene dem Erhalt von Gratismunition, ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch zwischen VBS und KLS erforderlich, damit der Beitrag beim KLS steuerbares Entgelt bilden würde. Ein mehrwertsteuerliches Austauschverhältnis ist mangels konkreter Gegenleistungen der KLS an das VBS aber nicht dargetan (hierzu sogleich) und überdies würde bereits der Wortlaut von Art. 25 der Verordnung auf eine unentgeltliche Zuwendung des VBS ("kostenlose" Zurverfügungstellung von Material) hinweisen.

11.3.2 Anders als unter Ziff. 2 wird in Ziff. 2.1 des Einspracheentscheids unter dem Titel "CISM-Beiträge Heer" nunmehr von der ESTV bloss erwähnt, dass die KLS (für und anstatt den SSV) Schiessanlässe veranstalte, für deren Ausrichtung die KLS Beiträge durch das VBS erhalte. Die ESTV nennt aber keine konkrete wirtschaftliche Gegenleistungen und ein Leistungsaustausch im Zusammenhang mit der Durchführung von CISM-Anlässen ist weder aus den eingereichten Akten noch aus den rechtlichen Grundlagen (Verordnung) zu ersehen. Es ist zwar davon auszugehen, dass der KLS Aufgaben im Zusammenhang mit den internationalen CISM-Anlässen im Ausland oder in der Schweiz (falls ein solcher Anlass in der fraglichen Zeit in der Schweiz überhaupt stattgefunden hat) zukamen (was ja auch der SSV geltend macht). Jedoch sind konkrete Leistungen der KLS

an das VBS im Kontext mit CISM-Anlässen und erst recht im Austausch mit den fraglichen "CISM-Beiträgen Heer" nicht dokumentiert. Namentlich ergeben sich keine spezifischen Gegenleistungen an das VBS aus dem von der ESTV zitierten Art. 43 der Statuten und ebensowenig aus der Vereinbarung über die Organisation des leistungssportlichen Schiessens. Ein Leistungsaustausch würde erfordern, dass die KLS im Gegenzug für die fraglichen Beiträge zu spezifischen wirtschaftlichen Gegenleistungen verpflichtet worden wäre, was vorliegend nicht ersichtlich ist. Es ist schon nicht bekannt, dass dem KLS vom Bund irgendwelche Aufgaben im Bereich des Militärsports bzw. der CISM-Wettkämpfe übertragen worden wären und schon gar nicht, dass die "CISM-Beiträge Heer" ein Entgelt für solche Tätigkeiten des KLS für das Heer darstellen sollten.

Indem sie sich mit vagen Behauptungen und dem Verweis auf nicht näher bezeichnete Ausführungen (wobei die weiteren Ausführungen in den Einspracheentscheiden ohnehin ganz andere Mittelflüsse und zudem zwischen anderen Parteien betreffen) begnügt, genügt die ESTV wiederum ihrer Beweislast für steuerbegründende Tatsachen nicht (hierzu bereits oben E. 7.2.4, 8.2.2). Der ESTV ist der Nachweis für das Bestehen eines Leistungsaustauschs nicht annähernd gelungen und aufgrund der Akten lässt sich ein solcher nicht eruieren. Die Folgen der Beweislosigkeit hat die ESTV zu tragen.

Nachdem der Militärsport bzw. die internationale Wettkampftätigkeit, wie aus Art. 1 der vorerwähnten Verordnung (wonach die ausserdienstliche Kurs- und Wettkampftätigkeit der Truppe die körperliche und militärische Leistungsfähigkeit der Angehörigen der Armee fördern soll) hervorgeht, im öffentlichen Interesse des Bundes liegt und eine konkrete Gegenleistung bzw. ein Leistungsaustausch nicht vorhanden ist, ist der "CISM-Beitrag Heer" als eine Subvention zur Förderung des Militärsports zu betrachten. Die unter dem Titel "CISM-Beiträge Heer" vom KLS vereinnahmten Beträge unterliegen nicht der Mehrwertsteuer. Die Beschwerde ist diesbezüglich gutzuheissen.

12. Kurse (Ausbildungsleistungen/gastgewerbliche Leistungen)

Der SSV bietet seinen Mitgliedern verschiedene Arten von Kursen an. Neben Ausbildungsleistungen (im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV) erbringt er gleichzeitig mit diesen Kursen auch gastgewerbliche bzw. Beherbergungsleistungen. Der SSV fakturiert diese Leistungen, wie er selbst einräumt, den Kursteilnehmern einheitlich, ohne Ausscheidung der Kosten nach Ausbildung und Verpflegung/Beherbergung. Aufgrund dieser Tatsache und in Anwendung der Verwaltungspraxis nach Ziff. 4.3 BB Sport hat die ESTV eine umfassende Nachbelastung der gesamten Entgelte im Zusammenhang mit den Kursen vorgenommen. Die ESTV geht dabei davon aus, dass der Anteil der gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen 10% des Rechnungsbetrags übersteige, womit nach der Praxis bei nicht separater Fakturierung der gesamte Rechnungsbetrag der Steuer unterliege. Der SSV verlangt eine Schätzung der steuerpflichtigen Anteile

(gastgewerbliche bzw. Beherbergungsleistungen) nach pflichtgemässem Ermessen. Er erläutert insbesondere, dass die Vorgaben des pflichtgemässen Ermessens (Art. 48 MWSTV) arg strapaziert würden, wenn mangels separater Fakturierung die ganze Leistung für steuerbar erklärt werde. Damit werde die als Hauptleistung qualifizierte unecht befreite Leistung zu Ungunsten der Nebenleistung umqualifiziert, was vom Verordnungsgeber keinesfalls beabsichtigt gewesen sei (vgl. auch die Würdigung bei CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 730 f.).

Zu entscheiden ist, ob die vom SSV im Zusammenhang mit Ausbildungskursen eingenommenen Entgelte aufgrund der Tatsache, dass der SSV pauschal fakturiert hat, vollumfänglich der Steuer unterworfen werden dürfen.

12.1 Nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV sind Umsätze im Bereich des Unterrichts, der Ausbildung, der Fortbildung, von Kursen wissenschaftlicher und bildender Art usw. von der Steuer ausgenommen. Steuerbar sind jedoch nach dem zweiten Satz von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV die in diesem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen.

12.2 Ist nur ein Teil der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen steuerbefreit, so muss in der Regel geprüft werden, ob der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung zum Tragen kommt (statt vieler vgl. Entscheid der SRK vom 9. Februar 2001, VPB 65.82, E. 3b/bb). Nach diesem Grundsatz erfolgt in zwei Konstellationen eine einheitliche steuerliche Behandlung. Einerseits ist dies der Fall bei einer "einheitlichen Leistung", deren einzelne Teile untrennbar verbunden sind und ein unteilbares Ganzes bilden. Die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung erfolgt dabei nach der für die Gesamtleistung wesentlichen Eigenschaft. Andererseits sind Leistungen einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordnete Nebenleistung stehen. Nebenleistungen teilen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, in einem engen Zusammenhang stehen und üblicherweise vorkommen (akzessorische Nebenleistung) (zum Ganzen ausführlich und statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, E. 10.1; Entscheide der SRK vom 22. April 2002, VPB 66.95, E. 2c; vom 25. September 1998, VPB 63.75 E. 5a mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-1460/2006 vom 29. Mai 2007, E. 2.2.1 mit Hinweisen). Liegt weder eine untrennbare Gesamtleistung noch eine Hauptleistung mit abhängigen Nebenleistungen vor, so handelt es sich um mehrere selbständige Leistungen, die mehrwertsteuerrechtlich getrennt zu behandeln sind. Entsprechendes kann sich nicht nur aus dem Fehlen des erforderlichen inneren Zusammenhangs ergeben, sondern auch auf einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung beruhen, wie z.B. bei Art. 14 Ziff. 9 MWSTV (Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, E. 10.1).

Aufgrund der unmissverständlichen Regelung von Art. 14 Ziff. 9 Satz 2 MWSTV sind die Ausbildungsleistungen einerseits und die gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen andererseits je als selbständige

Leistungen anzusehen und steuerlich selbständig zu behandeln (Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, E. 10.1; siehe auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 725). Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung kommt folglich in solchen Situationen nicht zum Tragen; unabhängig davon, ob in einem konkreten Fall die gastgewerblichen Leistungen etwa als bloss akzessorische Nebenleistungen zu qualifizieren wären, sind sie aufgrund der Anordnung in Art. 14 Ziff. 9 Satz 2 MWSTV nie als untergeordnete, sondern vielmehr als selbständige Leistungen zu behandeln und deshalb stets steuerpflichtig (statt vieler: Entscheide der SRK vom 24. Oktober 2005, VPB 70.41, E. 2f, 3c mit Hinweisen; vom 25. September 1998, VPB 63.75, E. 4b).

12.3 Die ESTV hat in der vorliegend einschlägigen BB Sport, Ziff. 4.3 sowie Ziff. 5.2 die folgenden Grundsätze aufgestellt:

> Gastgewerbliche Leistungen, die im Rahmen von der Steuer ausgenommener Leistungen (z.B. Schulung) erbracht werden, sind umsatzsteuerlich wie folgt zu behandeln:
>
> – Fakturiert der Erbringer seine Leistungen separat (Aufteilung in steuerbare gastgewerbliche und in von der Steuer ausgenommene Umsätze), so hat er lediglich die Umsätze aus gastgewerblichen Leistungen zu versteuern. Zudem ist er für letztere zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, da er diesbezüglich als Wiederverkäufer gilt.
>
> – Wird in einem Gesamtbetrag Rechnung gestellt, beschränkt sich für den Leistungserbinger die Steuerbelastung nur dann auf die gastgewerblichen Leistungen, wenn diese nicht mehr als 10% der Gesamtleistung ausmachen und vom Leistungserbringer in der Steuerabrechnung zu Marktpreisen deklariert werden. Der Leistungserbringer hat in diesem Fall Anspruch auf Abzug der gesamten auf den gastgewerblichen Leistungen lastenden Vorsteuer. Auf der Rechnung darf kein Hinweis auf die Steuer angebracht werden. Beträgt der Anteil der gastgewerblichen Leistungen an der Gesamtleistung hingegen mehr als 10%, ist der gesamte Rechnungsbetrag zu versteuern.

Zwar erachtet die ESTV damit eine pauschale Fakturierung als zulässig, wenn die gastgewerbliche Leistung nicht mehr als 10% der Gesamtleistung ausmacht (so auch Branchenbroschüre Bildung und Forschung vom August 1999, Ziffer 3.11 Bst. b). Allerdings trägt bei pauschaler Fakturierung der Steuerpflichtige das Risiko der gesamten Versteuerung. Vorliegend ist denn auch die im 2. Lemma letzter Satz im obigen Zitat angesprochene Gestaltung strittig, wonach der *gesamte Rechnungsbetrag* zu versteuern ist, wenn die gastgewerblichen Leistungen die 10%-Grenze übersteigen und nicht separat in Rechnung gestellt wurden.

12.4 Die SRK hat in ständiger Rechtsprechung in verschiedenen Bereichen das Gebot der ESTV über die gesonderte Rechnungsstellung geschützt. Namentlich für Unternehmen, die eine gemischte Tätigkeit ausüben, hielt die SRK es gestützt auf Art. 47 Abs. 1 MWSTV zum Ziele einer leicht und zuverlässig durchführbaren Steuerkontrolle sowohl durch den Pflichtigen selbst als namentlich auch durch die ESTV für gerechtfertigt, dass die als Buchungsbelege dienenden Fakturen nach mehrwertsteuerpflichtigen und

unecht befreiten Leistungen aufzuteilen sind (statt vieler vgl. Entscheide der SRK vom 20. Februar 2001, VPB 66.57, E. 6c, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 12. Februar 2002, ASA 72 S. 231 ff., E. 7b; vom 9. Juli 2002, VPB 67.20, E. 2b; vom 19. März 2001, VPB 65.108, E. 4c je mit Hinweisen; ebenso die sogleich in E. 12.6.3 aufgeführten Entscheide; vgl. ferner BGE 126 II 443 E. 5 betr. Erfordernis der *pauschalen* Rechnungsstellung).

12.5 Es besteht vorliegend kein Anlass, diese Rechtsprechung, wonach das Gebot der gesonderten Rechnungsstellung an sich rechtens ist, in Frage zu stellen; dies wird auch vom SSV nicht thematisiert. Vom Erfordernis der separaten Fakturierung ist indessen die vorliegend strittige Frage der Rechtsfolge bei dessen Nichtbeachtung abzugrenzen.

12.6

12.6.1 Mit der vorliegend zu beurteilenden Praxis der ESTV im Zusammenhang mit Art. 14 Ziff. 9 MWSTV hat sich die SRK erstmals im rechtskräftig gewordenen Entscheid vom 25. September 1998 (VPB 63.75, E. 6) auseinandergesetzt. Nachdem die SRK vorab das Erfordernis der gesonderten Rechnungsstellung geschützt hatte (E. 6a), stellte sie zur von der ESTV vorgesehenen Rechtsfolge im Unterlassungsfall, nämlich der Versteuerung des Gesamtentgeltes zum Normalsatz, fest, diese entbehre der gesetzlichen Grundlage, verstosse gegen Art. 26 und 48 MWSTV und sei kaum mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip und dem Willkürverbot zu vereinbaren. Im konkreten Fall kam hinzu, dass die von der Steuer unecht befreiten Umsätze (Erziehungs- und Ausbildungsleistungen) offensichtlich und unbestritten einen ganz wesentlichen Teil der Leistungen der Beschwerdeführerin ausmachten. Bei (unzulässiger) Pauschalfakturierung dürfe die ESTV folglich nicht den gesamten Betrag als steuerpflichtig erklären, sondern sie sei diesfalls verpflichtet, den Anteil der steuerpflichtigen Komponenten gemäss Art. 48 MWSTV zu schätzen (E. 6b, c).

12.6.2 Ähnliche Überlegungen hat die SRK sodann im Entscheid vom 3. Februar 1999 ([SRK 1997-127], E. 4e/bb, cc, MWST-Journal 1/1999, S. 30 f.) angestellt. Die Situation stellte sich aber grundlegend anders dar als im soeben geschilderten Fall, weil die ESTV hier im Zusammenhang mit Leistungen nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV eine *pauschale* Fakturierung verlangt hatte, damit die Leistungen als Gesamtes, also inklusive die in diesem Fall fraglichen Verpflegungs- und Beförderungsleistungen als steuerbefreit hätten anerkannt werden können. Nachdem die Steuerpflichtige die Verpflegungs- und Beförderungsleistungen aber *gesondert* fakturiert hatte, hatte die ESTV diese Teilleistungen (Verpflegung und Beförderung) – anders als die übrigen Leistungen des Zentrums für Behinderte, welche als gemäss Art. 14 Ziff. 7 MWSTV befreit anerkannt wurden – der Steuer unterstellt. Die SRK schützte diese Praxis nicht (E. 4e/cc).

Der Entscheid der SRK wurde vom Bundesgericht (BGE 126 II 443 ff.) in Bezug auf diese Problematik aufgehoben. Das Bundesgericht bestätigte

die Praxis der ESTV, dass die gastgewerblichen Leistungen sowie die Beförderungsleistungen im Pensionspreis bzw. in der Tagespauschale inbegriffen sein müssten, damit sie als Nebenleistungen nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV von der Steuer ausgenommen sind, und dass sie bei separater Verrechnung als Einzelleistungen nach den massgebenden Steuersätzen zu versteuern seien. Die Anforderung der ESTV der *pauschalen* Rechnungstellung verletze kein Bundesrecht. Das Bundesgericht zitierte Art. 47 Abs. 1 MWSTV und stellte fest, da die Steuerpflichtige ein Unternehmen betreibe, das teilweise von der Steuer ausgenommene und teilweise unter die Steuer fallende Leistungen erbringe, sei die Anordnung, dass sämtliche unter Art. 14 Ziff. 7 MWSTV fallende Leistungskomponenten pauschal fakturiert werden müssten, sachlich geboten (E. 5).

12.6.3 Im Zuge dieses Bundesgerichtsurteils schützte die SRK in mehreren Bereichen auch Praxisfestlegungen der ESTV, wonach bei pauschaler statt wie gefordert separater Fakturierung von steuerbaren und steuerbefreiten Leistungen (z.T. bestand ebenfalls eine "10%-Regel" wie zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV), das gesamte Entgelt zu versteuern sei. Dabei dehnte die SRK den Anwendungsbereich des erwähnten Bundesgerichtsurteils auch auf die "umgekehrte Konstellation" der falschen Rechnungsstellung und auch auf andere Fälle als diejenigen betreffend Art. 14 Ziff. 7 MWSTV aus. In keinem Entscheid hielt sie – anders als noch in VPB 63.75 (E. 6b, c) – bei Bestehen einer "10%-Verwaltungspraxis" mehr dafür, die ESTV habe die steuerbefreiten Umsätze zu schätzen. Erwähnt seien etwa die folgenden Entscheide:

In früheren Fall hatte die SRK festgehalten, wenn die ESTV in ihrer Verwaltungspraxis die gesonderte oder pauschale Fakturierung verlange, sei bei gemischten Tätigkeiten dem Urteil BGE 126 II 443 E. 5 zu folgen, in welchem das Bundesgericht die von der SRK vertretene Lösung einer Schätzung durch die ESTV verworfen habe (was genau besehen so nicht zutrifft, vgl. unten E. 12.7.1) (Entscheid der SRK vom 9. Februar 2001, VPB 65.82, E. 3b/bb, 4c).

In einem weiteren Entscheid wurde im Zusammenhang mit Leistungen nach Art. 14 Ziff. 12 MWSTV (kulturelle Dienstleistungen) und gastgewerblichen Leistungen, welche in einem pauschalen Eintrittspreis enthalten waren, befunden, dass im Lichte der bundesgerichtlichen Feststellung in BGE 126 II 443 E. 5 "umso mehr" eine Verwaltungspraxis zu schützen sei, die im Unterlassungsfall der Aufteilung der Leistungsarten in den Fakturen oder auf den Eintrittskarten die Steuerbefreiung gänzlich verwehre, wenn der Anteil der steuerpflichtigen Komponente 10% des gesamten Eintrittspreises übersteige (Entscheid der SRK vom 20. Februar 2001, VPB 66.57, E. 6c). Das Bundesgericht bestätigte diesen Entscheid ohne jegliche Auseinandersetzung mit der Frage und bemerkte lediglich, die SRK habe die Praxis der ESTV unter Hinweis auf BGE 126 II 443 E. 5 zu Recht geschützt (Urteil des Bundesgerichts vom 12. Februar 2002, ASA 72 S. 231 ff., E. 7b; vgl. ferner BGE 131 II 185 E. 4.2).

Schliesslich ist die SRK im Zusammenhang mit Ausbildungsleistungen (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV) und gleichzeitig erbrachten gastgewerblichen Leistungen auf ihren Entscheid in VPB 63.75 (oben E. 12.6.1) zurückgekommen und hat die Verwaltungspraxis zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV, wonach bei nicht separater Fakturierung der Gesamtbetrag zum Normalsatz zu versteuern sei, nunmehr "im Lichte von BGE 126 II 443 E. 5" geschützt (Entscheid der SRK vom 24. August 2004, VPB 69.10, E. 2c in fine, 4c). Daran vermochte auch nichts zu ändern, dass im konkreten Fall geltend gemacht wurde, die einzelnen Umsätze seien ohne grossen Aufwand aus anderen Unterlagen zu ersehen (E. 2c, 4c). Dieser Entscheid ist vorliegend einschlägig, weil er ebenfalls die strittige Praxisfestlegung zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV betrifft.

Ferner können weitere (französische) Entscheide der SRK erwähnt werden, so jener vom vom 22. Mai 2001 (VPB 65.103, E. 5a/bb), in welchem vorerst festgehalten wurde, das Bundesgericht habe die Rechtsprechung der SRK in VPB 63.75, wonach bei Nichtbeachtung der separaten Rechnungsstellung die ESTV eine Schätzung vorzunehmen habe, nicht bestätigt (was nicht zutrifft, da BGE 126 II 443 E. 5 den Entscheid der SRK vom 3. Februar 1999 [SRK 1997-127] betraf). Weiter führte die SRK aus, dass das Bundesgericht der Praxis der ESTV gefolgt sei, dass Konsequenz der nicht korrekten Rechnungsstellung die Besteuerung "des gesamten Entgelts zum Normalsatz" sei (was ebenfalls ungenau ist, siehe unten E. 12.7.1). In einem neueren Entscheid wurde sodann die von der Praxis für den Fall eines Pauschalpreises vorgesehene Steuerbarkeit des gesamten Entgelts (keine 10%-Regel) im Fall einer Finanzgesellschaft geschützt, welche verschiedene steuerbefreite (Art. 14 Ziff. 15 Bst. e MWSTV) und steuerbare Finanzdienstleistungen erbrachte und hierfür eine pauschale Kommission erhielt (Entscheide der SRK vom 6. Januar 2006, zur MWSTV: SRK 2004-214, E. 3a, 4a; zum MWSTG [mit grosszügigerer Praxis]: VPB 70.58, E. 3a, 5). In diesen beiden Entscheiden fällt auf, dass in E. 3a der Gehalt des BGE 126 II 443 E. 5 nicht zutreffend wiedergegeben wird (siehe auch sogleich E. 12.7.1), indem gesagt wird, das Bundesgericht habe entschieden, der Steuerpflichtige müsse eine "separate Rechnungstellung" vornehmen (was wie das Folgende nicht zutrifft) und im Fall der Nichtbeachtung "dieser" formellen Vorschrift erfolge eine "vollumfängliche" Besteuerung zum Normalsatz, ohne dass die ESTV eine Schätzung des ausgenommenen bzw. steuerbaren Teils vorzunehmen habe (gleichermassen ferner: Entscheid der SRK vom 6. März 2006 [SRK 2005-105], E. 3 ab initio).

12.7 Im Folgenden ist zu untersuchen, ob diese Rechtsprechung der SRK, soweit sich daraus für den vorliegend einzig interessierenden Fall der Anwendung von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV ergeben sollte, dass bei (praxiswidrig) unterlassener gesonderter Fakturierung das gesamte Entgelt zu versteuern sei, vom Bundesverwaltungsgericht übernommen werden kann.

12.7.1 Ihre ursprüngliche Rechtsprechung (VPB 63.75, E. 6b), wonach die ESTV bei Nichtbeachtung der separaten Rechnungsstellung eine Schätzung der

steuerbaren und unecht befreiten Leistungen vorzunehmen habe, hat die SRK in den vorstehend zitierten Entscheiden (E. 1.6.3, und namentlich im vorliegend einschlägigen Entscheid in VPB 69.10, E. 2c) lediglich gestützt auf BGE 126 II 443 E. 5 wieder revidiert.

In BGE 126 II 443 E. 5 wurde aber bezogen auf eine Praxis zu Art. 14 Ziff. 7 MWSTV das Erfordernis der ESTV der pauschalen Fakturierung geschützt, während im vorliegenden Fall sowie in VPB 69.10 und in VPB 63.75 (bezogen auf Art. 14 Ziff. 9 MWSTV) und den weiteren vorstehend zitierten Entscheiden der SRK die Anforderung der gesonderten Rechnungstellung zur Diskussion steht. Konsequenterweise hatte das Bundesgericht in BGE 126 II 443 E. 5 die hier einzig zu beurteilende Praxis der ESTV zu Art. 14 Ziff. 9 ESTV nicht zu prüfen und damit auch nicht geschützt, dass eine pauschale statt gesonderte Fakturierung die Besteuerung des gesamten Entgelts zur Folge habe (vgl. diesbezüglich unzutreffende Interpretation des BGE 126 II 443 E. 5 in VPB 65.103, E. 5a/bb und in VPB 70.58 E. 3a ab initio). Ebensowenig wurde in BGE 126 II 443 E. 5 festgestellt, dass für den Fall, dass die von der ESTV verlangte Art der Rechnungsstellung nicht eingehalten wird, eine Schätzung nicht in Betracht kommen könne (wiederum irreführend VPB 70.58, E. 3a, VPB 65.103, E. 5a/bb, VPB 65.82, E. 3b/bb). Das Bundesgericht hatte auch keinerlei Anlass, sich mit der Frage einer Steuerschätzung zu befassen, nachdem in jenem Fall aufgrund der (praxiswidrigen) gesonderten (statt pauschalen) Fakturierung nur die separat verrechneten und somit betragsmässig bekannte Verpflegungs- und Beförderungsleistungen zu besteuern waren.

Das Abstellen der SRK in den zitierten Entscheiden (und v.a. im hier einschlägigen VPB 69.10) einzig auf BGE 126 II 443 E. 5 zur Bestätigung der Praxis der ESTV in Bezug auf die Folgen bei Unterlassen der separaten Fakturierung (10% Regel) erscheint deswegen nicht folgerichtig. Anzumerken ist, dass sich das Bundesgericht auch im Urteil vom 12. Februar 2002 (ASA 72 S. 231 ff., E. 7b) nicht mit der Frage, ob eine Schätzung in Betracht kommen könne, auseinandergesetzt hat. Zwar wurde eine 10%-Praxis im Zusammenhang mit Leistungen nach Art. 14 Ziff. 12 Bst. a MWSTV geschützt; es wurde aber ohne Begründung der Entscheid der SRK (VPB 66.57) bestätigt, welcher seinerseits die Praxis der ESTV geschützt hatte. Die Lösung einer Schätzung bei einer ausdrücklich anderen rechtlichen Grundlage (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV) war also auch nicht Thema dieser Urteile.

Der Umkehrschluss von BGE 126 II 443 E. 5 auf die vorliegend (wie in VPB 69.10) zu betrachtende Praxis zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV erweist sich denn auch – und zudem nicht zuletzt angesichts des klaren Wortlauts dieser Bestimmung – als nicht gerechtfertigt, da bei Nichtbefolgung der verlangten Art der Fakturierung (im einen Fall die pauschale und im anderen die gesonderte) ganz unterschiedliche Konsequenzen resultieren. Nach der in BGE 126 II 443 E. 5 bestätigten Verwaltungspraxis zu Art. 14 Ziff. 7 MWSTV werden als Konsequenz lediglich die separat (anstatt richtigerweise pauschal) verrechneten Verpflegungs- und Beförderungs-

leistungen als steuerbar angesehen, während die (hauptsächlichen) Leistungen, die unter Art. 14 Ziff. 7 MWSTV zu subsumieren sind, von der Steuer ausgenommen bleiben. Demgegenüber wird nach der Verwaltungspraxis zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV bei (gemäss Praxis falscher) pauschaler Rechnungsstellung das gesamte Entgelt zum Normalsatz versteuert, was nicht nur zur Besteuerung der gastgewerblichen Leistungen, sondern zusätzlich zu einer Verweigerung der Steuerbefreiung der Ausbildungsleistungen führt, die eigentlich klar unter Art. 14 Ziff. 9 MWSTV zu subsumieren wären.

Der in VPB 69.10 (E. 2c, 4c) aus BGE 126 II 443 E. 5 gezogene Schluss auf die Praxis zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV in Bezug auf die Rechtsfolgen bei Missachtung der separaten Fakturierung erweist sich als nicht stichhaltig und diesem Entscheid in VPB 69.10 E. 2c ist nicht zu folgen.

12.7.2 Vielmehr ist die Rechtsprechung der SRK im Entscheid in VPB 63.75 E. 6b/bb weiterzuführen (welche wie gezeigt von BGE 126 II 443 E. 5 nicht aufgehoben worden ist), wonach die strittige Praxis der ESTV zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV nicht zu schützen ist.

Die vorliegend strittige Verwaltungspraxis, wonach bei nicht gesonderter Fakturierung der gesamte Umsatz in die Berechnungsgrundlage einbezogen wird, widerspricht nämlich dem in Art. 14 Ziff. 9 Satz 2 MWSTV verankerten Prinzip, dass die Ausbildungsleistungen einerseits und die gastgewerblichen Leistungen anderseits als selbständige Leistungen gelten und entsprechend separat zu behandeln sind (vorne E. 12.2). Die strittige Praxis entbehrt damit nicht nur einer rechtlichen Grundlage (wie in VPB 63.75 richtigerweise festgestellt), sondern verstösst darüber hinaus gegen Art. 14 Ziff. 9 Satz 2 MWSTV. Dass unter diesen Umständen eine blosse Praxis oder auch eine Branchenbroschüre der Steuerverwaltung als Verwaltungsverordnung unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts bilden kann, versteht sich von selbst (vgl. Urteil des BVGer A-1345/2006 vom 12. Juni 2007, E. 4.3; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, ST 2005, S. 613 ff.). Die Rechtsfolge der Besteuerung des *gesamten Rechnungsbetrages,* obwohl die Ausbildungsleistungen klar steuerbefreit wären, würde ferner (falls Art. 14 Ziff. 9 Satz 2 MWSTV ausser Acht gelassen würde) in den meisten Fällen dem Prinzip der Einheitlichkeit der Leistung widersprechen (oben E. 12.2), weil in der Regel in tatsächlicher Hinsicht entweder selbständig zu behandelnde Leistungen (d.h. es wären nur die Verpflegungsleistungen steuerbar) oder allenfalls insgesamt befreite Leistungen gegeben wären (Konstellation Haupt-/Nebenleistungen). Die von der ESTV vorgesehene Rechtsfolge, alles der Steuer zu unterwerfen, entspricht weder der einen noch der anderen Situation, sondern hat vielmehr zur Konsequenz, dass die Ausbildungsleistungen der steuerlichen Behandlung der gastgewerblichen Leistungen folgen. Diese Rechtsfolge ist in den allermeisten Fällen nicht geeignet, der tatsächlichen Situation gerecht zu werden, sondern wird häufig zu einer in stossender Weise von den effektiven Gegebenheiten abweichenden Besteuerung führen. Die strittige Praxis zu

Art. 14 Ziff. 9 MWSTV ist damit – wie in VPB 63.75 ebenfalls festgehalten – auch als unverhältnismässig und dem Willkürverbot widersprechend anzusehen, denn sie lässt die individuellen Gegebenheiten vollständig ausser Acht.

12.7.3 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass eine der vorliegenden Praxis entsprechende 10%-Regel der ESTV unter dem Regime des MWSTG inzwischen mit Praxisänderung ab 1. Juli 2005 (Ziff. 2.3, Titel "Selbständige Hauptleistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen") gelockert bzw. aufgehoben worden ist, indem eine separate Fakturierung nicht mehr verlangt wird, und auch bei pauschaler Fakturierung nur die Besteuerung des Entgeltsteils, der auf die steuerbaren Leistungen entfällt, vorgesehen ist. Diese neue Praxis gilt für die dem Geltungsbereich des MWSTG unterliegenden Sachverhalte ab 1. Juli 2005, und eine rückwirkende Anwendung auf Fälle zur MWSTV ist nicht vorgesehen. Trotzdem zeigt die Praxismitteilung, dass die alte Praxis – zumindest nach neuem Verständnis (vgl. hierzu auch Art. 45a MWSTGV) – auch nach Ansicht der ESTV nicht (mehr) sachgerecht ist.

12.8 Ist die Praxis der ESTV zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV demnach insofern unzulässig, als sie bei Nichtbeachtung des Gebots der separaten Fakturierung als Rechtsfolge die Besteuerung der gesamten pauschal fakturierten Leistungen vorsieht, ist über die adäquate Rechtsfolge zu entscheiden. Nicht in Frage kommt im Übrigen, bei einer pauschalen Rechnungstellung den gesamten Rechnungsbetrag als von der Steuer ausgenommen zu betrachten (wie dies beispielsweise die Praxis betreffend Art. 14 Ziff. 7 MWSTV vorsah, siehe BGE 126 II 443 E. 5), dies würde schon der ausdrücklichen Anordnung in Art. 14 Ziff. 9 MWSTV, wonach die gastgewerblichen Leistungen steuerbar sind (vorne E. 12.2), widersprechen.

12.8.1 Sollte der Steuerpflichtige die Anteile an steuerbaren bzw. steuerfreien Leistungen anderweitig als über die Fakturen nachweisen können, so hätte die ESTV auf diese nachgewiesene Aufteilung abzustellen und nur den entsprechend dokumentierten steuerbaren Teil aufzurechnen (siehe auch Entscheid der SRK vom 9. Februar 2001, VPB 65.82, E. 3b/bb; siehe ferner CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 730; NIKLAUS HONAUER, mwst.com, a.a.O., Rz. 9 zu Art. 18 Ziff. 11). Diesfalls kommt eine Schätzung durch die ESTV nicht in Frage, sondern sie hätte auf die vom Steuerpflichtigen belegten Verhältnisse abzustellen.

12.8.2 Sind die steuerbaren und steuerfreien Anteile nicht rechtsgenüglich nachgewiesen (auch nicht durch andere Dokumente als die Rechnung), verhält es sich wie folgt:

Das Erfordernis der separaten (oder pauschalen) Fakturierung stützt sich nach der Rechtsprechung (oben E. 12.4) auf Art. 47 Abs. 1 MWSTV. Unterlässt es in pflichtwidriger Weise ein Steuerpflichtiger, gesondert zu fakturieren, fehlen wesentliche für die korrekte Berechnung der geschuldeten Steuer erforderliche Sachverhaltselemente (vgl. Art. 47 Abs. 1 MWSTV), namentlich die Höhe des Entgelts, das auf die

steuerpflichtigen Leistungen entfällt. Basiert das Gebot der separaten Fakturierung auf Art. 47 MWSTV, so ist aber auch die Konsequenz aus der Nichtbeachtung des Gebots vorgegeben; dann liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen im Sinne von Art. 48 MWSTV vor, welche zu einer Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen führen (ebenso: VPB 63.75, E. 6b). Sind die Voraussetzungen von Art. 48 MWSTV erfüllt und enthält die gesetzliche Ordnung oder eine allfällige – rechtmässige – Praxis keine andere Anordnung, ist die ESTV nicht nur befugt, sondern – weil sie eben die einzige gesetzmässige Lösung darstellt – auch verpflichtet, eine Schätzung des Anteils der steuerpflichtigen Komponenten vorzunehmen (VPB 63.75, E. 6b; vgl. etwa auch Entscheide der SRK vom 5. Januar 2000, VPB 64.83, E. 3a, vom 25. August 1998, VPB 63.27, E. 4a, b; BGE 105 Ib 182 ff. mit Hinweisen; ASA 61 S. 819; 61 S. 532 f.; 59 S. 563). Eine Schätzung der steuerbaren bzw. steuerfreien Umsätze für den Fall, dass nicht gesondert fakturiert worden ist und eine Praxis über die gesonderte Rechnungsstellung nicht existiert, wurde im Übrigen in der Rechtsprechung (auch abgesehen von VPB 63.75) bereits mehrfach als mögliche Lösung erachtet (Entscheid der SRK vom 9. Februar 2001, VPB 65.82, E. 3b/bb, 4c; weitere Fälle: vom 22. Mai 2001, VPB 65.103, E. 5a/bb und bb; Urteil des Bundesgerichts 2A.327/1999 vom 9. Mai 2000, E. 5; siehe ferner auch Art. 4 Abs. 3 MWSTGV, welcher diese Rechtsfolge ebenfalls vorsieht).

Zusammenfassend darf die ESTV bei (unzulässiger) Pauschalfakturierung nicht einfach das gesamte Entgelt für sowohl steuerbare als auch unecht ausgenommene Leistungen der Steuer unterwerfen, sondern ist verpflichtet, den Anteil der steuerpflichtigen Komponenten nach pflichtgemässem Ermessen zu schätzen. Angemerkt bleibt, dass dem Steuerpflichtige nach wie vor gut anzuraten ist, das Gebot der gesonderten Fakturierung zu respektieren, denn tut er dies nicht, hat er entweder den vollen Nachweis für die Höhe der steuerbefreiten bzw. steuerbaren Anteile anderweitig zu erbringen, oder aber eine Schätzung durch die ESTV als Konsequenz der fehlenden Aufteilung in den Rechnungen zu gewärtigen.

12.9 In Bezug auf den konkreten Fall ist nicht bestritten, dass der SSV Ausbildungsleistungen erbracht hat, welche grundsätzlich nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Steuer ausgenommen wären. Ebenfalls räumt der SSV selbst ein, dass er die Leistungen den Kursteilnehmern einheitlich, ohne Ausscheidung der Kosten nach Ausbildung und Verpflegung/Beherbergung, fakturiert hat. Der Umfang der gleichzeitig mit diesen Kursen erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen ist nicht bekannt. Die ESTV geht davon aus, dass diese über 10% der gesamten eingenommenen Entgelte betragen (siehe namentlich Entscheid vom 20. Juli 2000), während der SSV behauptet, der Anteil liege unter 10%. Beide Parteien unterlassen es aber, diese Angaben zu belegen oder zumindest näher zu begründen. Ohnehin ist die Praxis der ESTV, wonach für den Fall, dass die gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen über 10% ausmachen, mangels gesonderter Fakturierung das gesamte Entgelt der Steuer unterstellt wird, wie soeben dargelegt unrechtmässig

(E. 12.7.2). Der Einbezug des gesamten Entgelts in die Bemessungsgrundlage erschiene im Übrigen auch in der vorliegenden Fallkonstellation unverhältnismässig, wo bei der gegebenen Art von Kursen (siehe Aufzählung in Beiblatt zum Kontrollbericht Nr. 5) zu vermuten ist, dass die gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen untergeordnet sind, während die von der Steuer unecht befreiten Ausbildungsumsätze einen wesentlichen Anteil der Leistungen ausmachen – wie dies im Anwendungsbereich von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV häufig der Fall sein wird.

Der SSV hat die Quote der in den pauschal fakturierten Entgelten für die Kurse enthaltenen steuerfreien Ausbildungsleistungen und der steuerbaren gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen auch nicht anderweitig als über die gesonderte Rechnungsstellung nachgewiesen (siehe E. 12.8.1). Folglich hat die ESTV den Anteil der steuerpflichtigen Komponenten (gastgewerbliche bzw. Beherbergungsleistungen) wie vorstehend ausgeführt zu schätzen (E. 12.8.2). Die Beschwerde ist bezüglich der Unterstellung der steuerfreien Ausbildungsleistungen unter die Steuer gutzuheissen und die Sache zu Schätzung der steuerbaren Anteile an die ESTV zurückzuweisen. Der SSV ist allenfalls zur Einreichung von für die Schätzung geeigneten Angaben und Unterlagen (vgl. hierzu ferner Entscheid der SRK vom 9. Februar 2001, VPB 65.82, E. 3b/bb) aufzufordern; hierzu hat die ESTV dem SSV bisher aufgrund ihres Standpunktes, eine Schätzung komme nicht in Betracht, noch keine Gelegenheit gegeben.

13. Die ESTV hat dem Beschwerdeführer im Einspracheentscheid vom 18. März 2004 Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 770.-- für das Einspracheverfahren und Kosten für das Entscheidverfahren von Fr. 260.-- auferlegt.

Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht – im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung – vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden. Nach der Rechtsprechung ist diese Verfahrensvorschrift auf am 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, vor der ESTV hängige Verfahren sofort anzuwenden (Urteile des Bundesgerichts 2A.68/2003 und 2A.69/2003 vom 31. August 2004, je E. 9; ausführlich: Entscheid der SRK vom 10. Januar 2006, VPB 70.56, E. 4a).

Vorliegend hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 18. März 2004 nach dem 1. Januar 2001 erlassen und die darin verfügte Auferlegung der Kosten zu Lasten des Beschwerdeführers ist daher aufzuheben.

14. Zusammenfassend ist die Beschwerde betreffend die Einnahmen des SSV (aufgerechnet in EA Nr. 219'406 und Nr. 219'405) aus dem "Sportrappen" bzw. "Sportbeitrag" (E. 7) und betreffend die Einnahmen der KLS (EA Nr. 219'404) aus den Verbandsbeiträgen des SSV und des SSSV

(E. 8, von den Parteien unter dem Titel "Sportbeiträge Verbände" abgehandelt) und aus den "CISM-Beiträge Heer" (E. 11) teilweise gutzuheissen. Die Sache ist zur Berechnung der entsprechenden Steuerfolgen und der Konsequenzen in Bezug auf die Vorsteuern an die Vorinstanz zurückzuweisen. Auch in Bezug auf die Aufrechnung der ESTV beim SSV (EA Nr. 219'406 und Nr. 219'405) unter dem Titel "Kurse" (Nachbelastung der gesamten Entgelte aus Kursen, d.h. für Ausbildungsleistungen sowie gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen) (E. 12) ist die Beschwerde gutzuheissen; diesbezüglich ist die Sache zur Schätzung der steuerbaren gastgewerblichen bzw. Beherbergungsleistungen an die ESTV zurückzuweisen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer als ungefähr hälftig obsiegende bzw. unterliegende Partei die Verfahrenskosten, welche auf total Fr. 20'000.-- festgelegt werden, zur Hälfte, also im Umfang von insgesamt Fr. 10'000.--, zu tragen. Die vom Beschewrdeführer geleisteten Kostenvorschüsse von total Fr. 10'000.-- sind mit den ihm auferlegten Verfahrenskosten in gleicher Höhe zu verrechnen. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG).

15. Die Vorinstanz hat dem teilweise obsiegenden Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung von insgesamt Fr. 10'000.-- auszurichten (Mehrwertsteuer inbegriffen) (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Verfahren A-1354/2006 und A-1409/2006 werden vereinigt.
2. Die Beschwerden werden im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen (E. 7, 8, 11, 12) und die Sache zur Berechnung der Steuerfolgen bzw. der Folgen für die Vorsteuern sowie zur Schätzung der steuerbaren Leistungen im Zusammenhang mit Kursen (E. 12) an die Vorinstanz zurückgewiesen.
3. Ziff. 3 des Dispositivs des Einspracheentscheides vom 18. März 2004 betreffend die Auferlegung der vorinstanzlichen Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 1'030.-- wird aufgehoben.
4. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 20'000.-- werden dem teilweise obsiegenden Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 10'000.-- auferlegt und mit den geleisteten Kostenvorschüssen von Fr. 10'000.-- verrechnet.
5. Die ESTV hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung in Höhe von insgesamt Fr. 10'000.-- auszurichten.

6. Dieses Urteil wird eröffnet:

- dem Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- der Vorinstanz (Ref.-Nr. ... und ...) (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch Sonja Bossart

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

Versand am: