Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1563/2006
{T 0/2}

Urteil vom 26. September 2007

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz),
Richterin Florence Aubry Girardin, Richterin Marianne Ryter Sauvant,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

X._____, ...
vertreten durch ...
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTV; 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999 / Vorumsätze im Bildungsbereich, Subventionen, etc.).

Sachverhalt:

A.
Der im Handelsregister eingetragene Verein änderte mit Statuten vom 21. Juni 2003 seine Bezeichnung in X._____. Er hat seinen Sitz in .... Der Verein ist eine Berufsorganisation, der verschiedene Berufsgruppen gegenüber der öffentlichen und privaten Arbeitgeberschaft vertritt.

Im X._____ sind verschiedene Profitcenter mit separaten Buchhaltungen, rechtlich selbständige Firmen sowie rechtlich unselbständige Personen, wie beispielsweise das Y._____, welches eine Abteilung des X._____ bildet, vereint. Der X._____ ist seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuerverordnung, MWSTV, AS 1994 1464) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) unter der Mehrwert-steuernummer ... eingetragen.

Im Juli und August 1999 führte die ESTV beim X._____ eine externe Kontrolle über die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 1999) durch. Danach wurden mittels Ergänzungsabrechnungen (EA) diverse Nachbelastungen ausgestellt:
- EA Nr. ... (X._____) vom 4. Oktober 1999 über Fr. ... zuzüglich Verzugszins von 5% ab 30. Dezember 1997 (mittlerer Verfall),
- EA Nr. ... (Y._____) vom 4. Oktober 1999 über Fr. ... zuzüglich Verzugszins von 5% ab 30. Dezember 1997 (mittlerer Verfall),
- EA Nr. ... (X._____) vom 4. Oktober 1999 über Fr. ... zuzüglich Verzugszins von 5% ab 30. Dezember 1997 (mittlerer Verfall).

Am 2. Juni 2000 leistete der X._____ eine Akontozahlung in Höhe von Fr. .... Mit der Gutschriftsanzeige (GS) Nr. ... (X._____) vom 6. Juli 2000 über Fr. ... wurden die Differenzen zwischen dem Mehrwertsteuerpflichtigen und der Verwaltung betreffend die EA Nr. ... erledigt, da der X._____ lediglich die Ziff. 2.1 jener EA bestritten hatte. Mit Schreiben vom 10. August 2000 bestritt der X._____ einen Teil der Nachbelastungen und verlangte einen einsprachefähigen Entscheid. Am 11. Oktober 2000 ging bei der ESTV eine Zahlung in Höhe von Fr. ... des X._____ ein, wobei der

Mehrwertsteuerpflichtige den Vorbehalt der Rückforderung angebracht hatte.

B.
Am 28. März 2001 erliess die ESTV einen formellen Entscheid, in welchem sie die bestrittenen Positionen der EA Nr. ... und der EA Nr. ... vom 4. Oktober 1999 über insgesamt Fr. ... zuzüglich Verzugszins mit folgenden Begründungen bestätigte:

Der X._____ erbringe für verschiedene Trägerorganisationen die gesamten, im Zusammenhang mit eidgenössisch anerkannten Berufsprüfungen anfallenden, organisatorischen Arbeiten. Die Prüfungen selbst würden durch die Trägerorganisationen durchgeführt. Die entsprechende, gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung des X._____ sei mehrwertsteuerpflichtig.

Gleichermassen organisiere und führe der X._____ namens und im Auftrag der Kantone Lehrabschlussprüfungen durch.

Im Rahmen der Massnahmen zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit übernehme der X._____ die Funktion einer "Drehscheibe" und eines Koordinators zwischen einem Ring von fiktiven Übungsfirmen und dem dafür zuständigen Bundesamt. Das Projekt werde vom Bund subventioniert (im Jahr 1995 mit Fr. ... und im Jahr 1996 mit Fr. .... Der X._____ leite die Subventionen an die Übungsfirmen weiter und stelle diesen Rechnung von monatlich Fr. ... für seine Dienstleistungen.

Der X._____ sei einer der Sozialpartner beim Vollzug des Mantelvertrags bzw. des Gesamtarbeitsvertrags (GAV) mit diversen Arbeitgebern. Die einem Mantelvertrag unterstellten Mitarbeitenden seien für die Vollzugskosten monatlich Fr. 12.-- vom Lohn abgezogen und teilweise dem X._____ überwiesen worden. Für das Jahr 1998 habe der X._____ Fr. ... Verbandsbeiträge von ... erhalten.

Im Zusammenhang mit einer vom X._____ im Ausland bis ca. 1990 geführten Schule und einem dort gelegenen Grundstück habe der X._____ von einem Anwalt im Ausland Dienstleistungen bezogen, die zu versteuern wären, da diese im Inland verwendet worden seien.

Eine einfache Gesellschaft unter Beteiligung diverser Bundesämter und des Y._____ führe für die Schweizerische Eidgenossenschaft

Seminare durch. Das Y._____ werde unter einem Rahmenvertrag mit der Organisation und der Betreuung der Seminare beauftragt. Der Verband A._____ habe das Y._____ mit der Veranstaltung und Durchführung von Seminaren zur Weiterbildung seiner Mitglieder beauftragt, wobei der A._____ gegen aussen aufgetreten sei.

Die Z._____ und der X._____ bzw. das Y._____ führten gemeinsam eine Schule. Das Y._____ und die Z._____ hätten sich zu einer einfachen Gesellschaft zusammengeschlossen, um gemeinsam eine berufsbegleitende Ausbildung durchzuführen. Das Y._____ habe der einfachen Gesellschaft organisatorische Dienstleistungen erbracht.

Das Y._____ führe für die Studierenden der Schule Blockseminare an einem dafür geeigneten Ort durch. Eine Bank entrichte dem Y._____ eine bestimmte Summe, die an die Kursteilnehmer als Beitrag an deren Kosten für die Unterkunft und Verpflegung weiterzuleiten sei. Das Y._____ erbringe der Bank im eigenen Namen eine Leistung im Sinn eines Sponsoringtatbestands; als Gegenleistung für die Beträge der Bank nehme das Y._____ eine Werbe- bzw. imagefördernde Bekanntmachungsleistung zu Gunsten der Bank vor. Die entsprechenden Dienstleistungen seien mehrwertsteuerpflichtig.

C.
Gegen den Entscheid der ESTV vom 28. März 2001 erhob der X._____ am 14. Mai 2001 Einsprache. Am 29. November 2001 stellte die ESTV dem X._____ eine Verzugszinsrechnung über Fr. ... zu. Dieser Betrag wurde unter Vorbehalt der Rückforderung durch den Mehrwertsteuerpflichtigen bezahlt. Am 14. Dezember 2004 unterbrach die ESTV die Verjährung für allfälligerweise seit dem 1. Juli 1999 zu wenig deklarierte Mehrwertsteuer auf denjenigen Einnahmen für Leistungen, wie sie in den EA beschrieben sind, sowie allfälligerweise zu viel deklarierte Vorsteuern trotz gemischter Verwendung.

D.
Mit Einspracheentscheid vom 7. Februar 2006 wies die ESTV die Einsprache des X._____ ab und erkannte wie folgt:
"1.- Der Entscheid der ESTV vom 28. März 2001 ist mangels Anfechtung in folgendem Umfang in Rechtskraft erwachsen:
- EA Nr. ... (X._____) vom 4. Oktober 1999, Ziffer 2.6, alle Teilpositionen mit Ausnahme von Teilposition 62100 in Höhe von Fr. ...;

- EA Nr. ... (Y._____) vom 4. Oktober 1999, Ziffer 1.10, Teilposition "Spesen / Diverses (Schätzung laut Erhebungen)" in Höhe von Fr. ...;
- EA Nr. ... (Y._____) vom 4. Oktober 1999, Ziffer 2, "Verrechnungen (...)" in Höhe von Fr. ....

2.- Die Einsprache des X._____ vom 14. Mai 2001 wird in bezug auf die Verfahrenskosten gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen.

3.- Der Einsprecher schuldet der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 und (recte: bis) 2. Quartal 1999 (1. Januar 1995 bis 30. Juni 1999) über den in Ziffer 1 genannten Betrag hinaus und hat zu Recht bezahlt:
Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. ... zuzüglich Verzugszins von 5% für die Zeit vom 31. Dezember 1997 (mittlerer Verfall) bis zum Zeitpunkt der Zahlung.

4.- Es werden keine Verfahrenskosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet. Die Kosten des Entscheides der ESTV vom 28. März 2001 in Höhe von Fr. ... werden aufgehoben."

E.

Mit Eingabe ihrer Vertreterin vom 9. März 2006 reichte der X._____ (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 7. Februar 2006 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) ein mit dem Begehren, der angefochtene Einspracheentscheid sei kostenpflichtig aufzuheben.

Zur Begründung führte er insbesondere aus, ad EA Nr. ..., Position 2.1 (Prüfungen) und EA Nr. ..., Position 2.5 (Lehrabschlussprüfungen) erbringe er die gesamten im Zusammenhang mit der Durchführung der Prüfungen anfallenden Arbeiten wie bei den von ihm selber durchgeführten Prüfungen. Er stelle die Prüfungsgebühren in Rechnung und decke damit die anfallenden Kosten. Es handle sich bei seinen Leistungen nicht um Vorleistungen zu Leistungen der Prüfungsträger. Sollten die Leistungen des Beschwerdeführers aber tatsächlich Vorleistungen zu einem ausgenommenen Umsatz der Prüfungsträger sein, so handle es sich um eine identische Vorleistung.

Ad EA Nr. ..., Position 2.3 (Mantelvertrag) und EA Nr. ..., Position 2.6, Teilposition 62100 (GAV) halte das Bundesgericht ausdrücklich fest, dass echte Beiträge der (Vereins-)Mitglieder keine Leistungen an ein einzelnes Mitglied darstellten und es sich demnach nicht um Leistungen handle, die von der Mehrwertsteuer erfasst werden könnten. Der Beschwerdeführer erbringe weder an die Arbeitnehmer

noch an die Parteien des Mantelvertrags Leistungen noch erhalte er von Letzteren ein Entgelt.

Betreffend die Liegenschaft im Ausland (EA Nr. ..., Position 6) würden die Leistungen eines Anwalts tatsächlich im Ausland genutzt und ausgewertet; es dürfe kein Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland besteuert werden, auch wenn das Merkblatt Nr. 13 den Ort der Nutzung und Auswertung von Beratungsleistungen anders bestimme.

Empfänger der Subventionen betreffend die Übungsfirmen (EA Nr. ..., Position 2.2) sei der Beschwerdeführer, der damit einerseits für seine Tätigkeit entschädigt werde, anderseits die Mittel an die Übungsfirmen zur Deckung der dort anfallenden Kosten verteile. Die Übungsfirmen könnten weder Empfänger der Subventionen noch der Leistungen des Beschwerdeführers sein, da sie nicht existierten. Die Übungsfirmen und damit zwangsläufig deren Verträge mit dem Beschwerdeführer, die Rechnungsstellung an sie und ihre Subventionsgesuche seien bloss fiktiv. Im Übrigen würde daran nichts ändern, wenn der Beschwerdeführer tatsächlich seine Leistungen an die Übungsfirmen oder andernfalls deren Träger erbracht habe, denn diese Leistungen würden vom Bund direkt mit den Subventionszahlungen abgegolten. Der Beschwerdeführer durfte gestützt auf die Auskunft der ESTV vom 22. Juli 1996 nach Treu und Glauben davon ausgehen, dass er korrekt abgerechnet habe, keine Mehrwertsteuer schulde und keine Korrekturen vornehmen bzw. keine Mehrwertsteuer nachträglich überwälzen müsse.

Sollte bezüglich der Seminare (EA Nr. ..., Positionen 1.2 und 1.7) eine einfache Gesellschaft bestanden haben, sei diese als stille Gesellschaft zu behandeln. Die Abrechnung zwischen dem Gesellschafter, der den Umsatz erziele (Beschwerdeführer), und dem stillen Gesellschafter (...) sei mehrwertsteuerlich nicht relevant, sondern stelle die Abrechnung über Gewinn oder Verlust dar. Der Beschwerdeführer halte daran fest, dass es für den Fall des Bestehens einer unternehmensfähigen Gesellschaft am Leistungsaustausch fehle, da ihm keine Sonderentgelte ausgerichtet worden seien. Es sei üblich, dass in einem Gesellschaftsvertrag die Leistungen der Gesellschafter vereinbart würden, insbesondere wenn sie unterschiedlich seien, und ebenso seien höhere Gewinnanteile für Gesellschafter angemessen, die höhere Beiträge leisteten. Selbst

wenn der Beschwerdeführer seine Leistungen an einen Drittveranstalter der Seminare erbracht hätte, wären diese von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Sie seien für die Durchführung der Seminare wesentlich und typisch, so dass sie ihrerseits die Voraussetzung der Steuerbefreiung erfüllten.

Falls der A._____ als Veranstalter dieser Kurse auftrete (EA Nr. ..., Position 1.9), erbringe der Beschwerdeführer eine identische bzw. wesentliche und typische Vorleistung.

Ad EA Nr. ..., Position 1.10 (Teilposition Spesen/Diverses, "Gewinn") bestände zwischen dem Beschwerdeführer bzw. dem Y._____ und der Z._____ ein Gesellschaftsvertrag zum gemeinsamen Betrieb der Schule. Die von den Gesellschaftern als Gewinnauszahlung vereinbarten und behandelten Einnahmen seien auch mehrwertsteuerlich als solche und nicht als Entgelte für steuerbare Leistungen zu betrachten. Selbst wenn die Tätigkeit des Beschwerdeführers für die Schule nicht als Gesellschafterbeitrag, sondern als entgeltliche Leistung zu beurteilen wäre, müsste sie als ausgenommener Umsatz behandelt werden.

Der Beschwerdeführer erhalte die streitigen Zahlungen der Bank (EA Nr. ..., Position 1.11, Sponsoring Bank) nicht als Entgelt für eine (Werbe-)Leistung, sondern mit der einzigen Verpflichtung, sie an die Studenten weiterzugeben, was unbestrittenermassen auch geschehe. Da er dafür nicht entschädigt werde, gebe es bei ihm auch nichts zu besteuern.

F.
In ihrer Vernehmlassung vom 4. Mai 2006 stellte die ESTV folgende Anträge:
"1.- Die Verwaltungsbeschwerde sei in Bezug auf den Dienstleistungsbezug aus dem Ausland im Sinne der nachfolgenden Ausführungen (Ziffer 7) teilweise gutzuheissen und der in Position 6 der EA Nr. ... nachgeforderte Betrag von Fr. ... auf Fr. ... zuzüglich Verzugszins von 5% ab 30. Dezember 1997 (mittlerer Verfall) zu reduzieren.
2.- Im Übrigen sei die Verwaltungsbeschwerde abzuweisen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 7. Februar 2006 zu bestätigen, unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers."

G.
Mit Schreiben vom 12. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien die Übernahme des hängigen Beschwerdeverfahrens mit.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1
Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung des bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Der Beschwerdeführer ist durch den Einspracheentscheid der ESTV vom 7. Februar 2006 beschwert (Art. 48 VwVG), hat diesen mit Eingabe vom 9. März 2006 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG) und den Kostenvorschuss von Fr. 9'000.-- fristgerecht geleistet. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2
Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998,

Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

2.

2.1

Das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten, woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Mehrwertsteuerforderung betrifft Sachverhalte, welche in den Jahren 1995 bis 1999 verwirklicht worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

2.2

2.2.1

Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101; vgl. auch Art. 8 Abs. 2 der Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 [aBV]) legt die Grundsätze fest, die der Verordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu beachten hat. Laut Art. 196 Ziffer 14 Abs. 1 Bst. a Ziffer 1 BV (vgl. Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziffer 1 der Übergangsbestimmungen aBV) unterliegen die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt ausführt (einschliesslich Eigenverbrauch), der Mehrwertsteuer. Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. f BV; vgl. Art. 8 Abs. 2 Bst. f der Übergangsbestimmungen aBV). Dementsprechend hat der Bundesrat in Art. 4 Bst. a und b MWSTV bestimmt, dass der Mehrwertsteuer die gegen Entgelt erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen unterliegen. Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist; eine solche liegt auch vor, wenn immaterielle Werte und Rechte überlassen werden, gleichgültig, ob sie in einer Urkunde verbrieft sind oder nicht und wenn eine Handlung unterlassen oder wenn eine Handlung oder ein Zustand geduldet wird (Art. 6 Abs. 1 und 2 MWSTV).

Für die Frage, ob ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch – und damit eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts – vorliegt, ist entscheidend, dass die Leistung gegen Entgelt erfolgt. Die Gegenleistung muss in ursächlichem Zusammenhang mit der Leistung stehen. Erforderlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung (BGE 126 II 450 ff. E. 6; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.2.2; ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 24 Rz. 60; IVO P. BAUMGARTNER, in DIEGO CLAVADETSCHER/PIERRE-MARIE GLAUSER/GERHARD SCHAFROTH, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 33 Abs. 1 und 2, Rz. 6 und 8). Das Bundesgericht und die Lehre stellen massgeblich auf einen wirtschaftlichen Zusammenhang ab, knüpft doch die Mehrwertsteuer an wirtschaftliche Vorgänge – das heisst an Umsätze wie Lieferung und Dienstleistung – an. Sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Demnach hat die mehrwertsteuerliche Qualifikation auch der Frage, ob eine Gegenleistung in ursächlichem Zusammenhang mit der Leistung steht, in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1, mit Hinweisen; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.2.2, A-1638/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.7 E. 2a mit Hinweisen; ausführlich: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112; siehe auch STEFAN KUHN/PETER SPINNLER, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine, 41; BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 33 Abs. 1 und 2, Rz. 12). Im Übrigen ist von einem weiten Begriff der Gegenleistung auszugehen (Entscheid der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in VPB 63.93 E. 3a). Ein Leistungsaustausch kann unter Umständen auch gegeben sein, ohne dass ein Vertrag vorliegt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 8. Juni 2000, veröffentlicht in MWST-Journal 2/2000, S. 151 f. E. 4a).

2.2.2

Die Entgeltlichkeit ist nicht nur Voraussetzung dafür, dass überhaupt ein steuerbarer Umsatz vorliegt (Ausnahme: Eigenverbrauch). Das Entgelt stellt auch die Grundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer, die Bemessungsgrundlage, dar (vgl. BGE 126 II 451 E. 6a, mit

Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1338/2006 vom 12. März 2007 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.126 E. 3). Gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Mehrwertsteuer vom Entgelt berechnet. Zu diesem gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter – im Sinn einer Preisauffüllung – als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Entscheid der SRK vom 2. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.72 E. 3b). Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Im Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 wird zu dieser Bestimmung ausgeführt: "Zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten und in Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum gleich konzipierten Entgeltsbegriff im Recht der Warenumsatzsteuer wird ausdrücklich statuiert, dass auch der dem Abnehmer überbundene Kostenersatz zum Entgelt gehört" (BBl 1994 III 558). Entsprechend dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchersteuer ist die Sicht des Verbrauchers ins Zentrum zu rücken (vgl. RIEDO, a.a.O., S. 96, 228). So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV), und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält. Begriff und Umfang des Entgelts ist folglich aus der Sicht des Abnehmers zu definieren (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1430/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.4; Alois CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 1161). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (Entscheid der SRK vom 13. Februar 2001 [SRK 2000-067] E. 4b).

3.

3.1
Ad EA Nr. ..., Position 2.1 (Prüfungen) und EA ..., Position 2.5 (Lehrabschlussprüfungen):

3.1.1
Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung mit Einschluss des von Privatlehreren oder Privatschulen erteilten Unterrichts sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art sind nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Nach der Praxis der ESTV sind die Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen sowie Umsätze im Bereich des Unterrichts und der Aus- und Fortbildung jeglicher Art und jeder Stufe umfassend von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997], Rz. 607 f.). Nichtsdestotrotz gilt eine Leistung nicht bereits dann als von der Mehrwertsteuer ausgenommen, wenn sie einen irgendwie gearteten Bezug zur Bildung aufweist, sondern wenn die Vermittlung von Wissen oder besonderen Kenntnissen im Vordergrund steht (vgl. Branchenbroschüre der ESTV für Bildung und Forschung vom August 1999 [Branchenbroschüre Nr. 18], S. 15 ff., insbesondere Ziffer 3.3; Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000 E. 3c, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 57 ff.; Entscheide der SRK vom 9. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 65.82 E. 3b/aa und vom 30. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.9 E. 3a/bb).

Insofern legt die ESTV die in Art. 14 Ziff. 9 MWSTV festgehaltenen Ausnahmen eng aus, als sie nur diejenigen Tätigkeiten als von der Mehrwertsteuer ausgenommen betrachtet, mit denen einzig Wissen oder Kenntnisse an den Endverbraucher, die Auszubildenden, vermittelt werden, während darüber hinausgehende, andere Leistungen in diesem Zusammenhang beispielsweise als steuerbare Beratungsleistungen angesehen werden (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000, a.a.O. E. 3c in fine). Dieses Vorgehen der Verwaltung ist, insbesondere unter dem Aspekt der restriktiven Auslegung von Steuerbefreiungsvorschriften, angesichts der allgemeinen und umfassenden Besteuerung des Konsums von Lieferungen und Dienstleistungen nicht zu beanstanden (BGE 124 II 202 E. 5e; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1588/2006 vom 17. April 2007 E. 3.4; Entscheide der SRK vom 30. August 2004 a.a.O.

E. 3a/bb und vom 29. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.11 E. 2b/aa; RIEDO, a.a.O., S. 91).

3.1.2
Im vorliegenden Fall führen Trägerorganisationen – sei es als einfache Gesellschaften (im Fall der ...) oder Vereine (im Fall der ...) – Berufsprüfungen durch. Im Gegensatz zur Darstellung des Beschwerdeführers ist es aber nicht er, sondern sind es diese Trägerschaften, die die Berufsprüfungen abnehmen und durchführen (vgl. die Ausschreibung für die Berufsprüfung für ...; Art. 1 des Reglements Berufsprüfung ...; § 2 der Statuten des Vereins für ... und des Vereins für ... sowie Art. 1 des Reglements über ...). Die eigentliche fachliche Durchführung der Prüfung wird regelmässig einer Prüfungskommission übertragen, in der die Trägerorganisationen bzw. ihre Mitglieder vertreten sind. Der Beschwerdeführer stellt das Sekretariat zur Verfügung, übernimmt die administrativen Aufgaben und das Inkasso der Prüfungsgebühren.

3.1.3
Im Sinn der oben dargestellten Rechtsprechung und Praxis handelt es sich dabei um Vorleistungen nach Art. 4 Bst. b MWSTV, die von der Mehrwertsteuer nicht befreit sind. Lediglich eine Leistung, die in der letzten Stufe direkt einem Konsumenten erbracht wird, darf von der Steuerbefreiung nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV profitieren, nicht jedoch die der eigentlichen Steuerbefreiung vorausgehenden Umsätze (BGE 124 II 2006 E. 5e, 7; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1588/2006 vom 17. April 2007 E. 4.2.2; Entscheide der SRK vom 7. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 65.104 E. 4b/bb, cc und vom 29. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.11 E. 2b; PASCAL MOLLARD, in CLAVADETSCHER/GLAUSER/SCHAFROTH, mwst.com, a.a.O., Art. 17 Rz. 27; CHANTAL ZBINDEN, La TVA dans le domaine de l'enseignement et de la formation: portée et incidence d'une exonération, in: Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF] 1997, 2. Teil, S. 64 ff.). Offensichtlich handelt es sich aber ohnehin nicht um eine identische Vorleistung des Beschwerdeführers an die Trägerschaften der Berufsprüfungen, denn die nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistung kann diesen Trägerschaften, auf der letzten Stufe der Konsumenten, gar nicht erbracht werden.

Der Beschwerdeführer begründet seine Ansicht auch mit dem Hinweis auf das Konzept der Mehrwertsteuer als Allphasensteuer, wonach es

irrelevant sei, auf welcher Stufe ein Umsatz erzielt werde. Sei er befreit, treffe dies für jede Umsatzstufe zu, sei er der Mehrwertsteuer unterworfen, gelte dies ebenfalls für jede Stufe. Er übersieht dabei aber, dass im Rahmen der Steuerausnahmen nach Art. 14 MWSTV der Vorsteuerabzug nicht möglich ist (Art. 13 MWSTV; Entscheid der SRK vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 3b), weshalb, wie die ESTV zu Recht darauf hinweist, diese Steuerausnahmen ohnehin als Systembruch nur sehr eingeschränkt Anwendung finden sollen.

Schliesslich geht auch die Behauptung des Beschwerdeführers fehl, die ESTV habe ihre Vorumsatzpraxis in der hier angewendeten absoluten Form rückwirkend eingeführt. Schon im Mai/Juni 1995 vertrat die Verwaltung gegenüber einem Mehrwertsteuerpflichtigen in einem ähnlichen Fall zur restriktiven Anwendung der Steuerausnahme des Art. 14 Ziff. 9 MWSTV dieselbe Haltung (bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 57 ff., 59).

Die Entgelte für die Dienstleistungen des Beschwerdeführers an die Trägerschaften der Berufsprüfungen wurden deshalb zu Recht mit der Mehrwertsteuer belastet.

3.2
Ad EA Nr. ..., Position 2.3 (Mantelvertrag) und EA Nr. 191'113, Position 2.6, Teilposition 62100 (GAV):

3.2.1
Der Beschwerdeführer war einer der Sozialpartner des Mantelvertrags mit der .... Für den Aufbau, Unterhalt und Vollzug dieses Vertrags erhielt der Beschwerdeführer (und die anderen Personalverbände) während der Vertragsdauer pro Arbeitnehmer/in, der/die dem Mantelvertrag unterstellt war, einen monatlichen Beitrag, der von der Arbeitgeberin jeweils bei der Lohnauszahlung direkt dem/der Arbeitnehmer/in in Abzug gebracht wurde. Der Vollzugskostenbeitrag betrug monatlich Fr. 12.--. Die Personalverbände verteilten die Vollzugskostenbeiträge gemäss einem unter ihnen vereinbarten Reglement. Gleichermassen wurden die eingezogenen Vertragsbeiträge der ... an die Angestelltenverbände verteilt.

3.2.2
In Firmenverträgen – und um solche handelt es sich sowohl beim Mantelvertrag als auch beim GAV – obliegt die gemeinsame

Durchführung keinem paritätischen Organ. Die gemeinsame Durchführung ist nach Art. 357b des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR, SR 220]) nur bei Verbandsverträgen möglich (JEAN-FRITZ STÖCKLI, Berner Kommentar, Bern 1999, Art. 357b Rz. 4). Damit obliegt der Vollzug des Firmenvertrags direkt den Vertragspartnern. Streitigkeiten über den Aufbau, Unterhalt und Vollzug des Gesamtarbeitsvertrages (GAV) haben sie durch Verhandlungen oder über vertragliche bzw. öffentliche Schlichtungsstellen (vgl. z.B. Art. 30 ff. des Bundesgesetzes vom 18. Juni 1914 betreffend die Arbeit in den Fabriken [SR 821.41]), über Schiedsgerichtsverfahren oder durch die ordentlichen Gerichte zu erledigen. Vollzugskosten- oder Solidaritätsbeiträge werden den an den GAV gebundenen Einzelvertragsparteien auferlegt, die nicht Mitglied eines vertragsschliessenden Verbandes sind, da die Aussenseiter nicht ohne einen Beitrag an die Kosten der Gewerkschaft in den Genuss der Vorteile des GAV gelangen sollen (STÖCKLI, a.a.O. Art. 356b Rz. 41; FRANK VISCHER, Der Arbeitsvertrag, Basel 2005, S. 358). Aus der Vorschrift des Art. 356b Abs. 2 OR ergibt sich, dass diese Beiträge nur an die Vertragsparteien gemeinsam entrichtet werden. Diese kommen damit sowohl den Angestelltenverbänden zur Deckung ihrer mit dem GAV verbundenen Kosten zugute, als auch den Gesamtarbeitsvertragsparteien insgesamt zur Finanzierung gemeinsamer Zwecke (VISCHER, a.a.O. S. 358; GABRIEL AUBERT in Commentaire Romand Code des Obligations I, Art. 356b Rz. 4).

3.2.3

Im vorliegenden Fall können die Vollzugskostenbeiträge der dem Mantelvertrag bzw. dem GAV unterstellten Angestellten schon begrifflich keine Mitgliederbeiträge im Sinn des Art. 14 Ziff. 11 MWSTV sein, weil die Aussenseiterbeiträge von den Nichtmitgliedern der Angestelltenverbände erhoben werden (STÖCKLI, a.a.O. Art. 356b Rz. 41). Soweit sie von allen Mitarbeitenden eingezogen werden, fliessen sie über die Angestelltenverbände (zur Reduzierung der Mitgliederbeiträge) wieder an deren Mitglieder zurück oder sie werden zur Finanzierung anderer gewerkschaftlicher Ziele eingesetzt (STÖCKLI, a.a.O. Art. 356b Rz. 48, VISCHER, a.a.O. S. 358).

3.2.4

Ebenso wenig liegt aber ein mehrwertsteuerrechtlicher Leistungsaustausch im Sinn des oben unter E. 2.2.1 Ausgeführten vor. Die Aussen-

seiter des GAV tragen lediglich an die Kosten bei, die den Gesamtarbeitsvertragsparteien durch die Aushandlung, den Aufbau, Unterhalt und Vollzug des GAV sowie die Finanzierung gemeinsamer Einrichtungen wie Erholungsstätten und Ausbildungswesen entstehen. Sie erhalten weder vom Beschwerdeführer noch von ihren Arbeitgebern für die Zahlung des Vollzugskostenbeitrags direkte Dienstleistungen und können auf der anderen Seite nicht frei entscheiden, keinen Vollzugskostenbeitrag zu zahlen. Es fehlt an einem ursächlichen Zusammenhang, an einer inneren (unmittelbaren) wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen der Leistung der Personalverbände (Aufbau, Unterhalt und Vollzug des GAV) und der Zahlung des Vollzugskostenbeitrags. Auch ohne die Leistung eines Vollzugskostenbeitrags der Nichtmitglieder der Personalverbände würden diese mit ihren Sozialpartnern im Bereich des kollektiven Arbeitsrechts für ihre Mitglieder die gleichen Verträge schliessen, diese vollziehen und gewerkschaftliche Betriebseinrichtungen unterhalten. Es bestehen damit keine Leistungen und Gegenleistungen, die innerlich verknüpft sind in der Weise, dass die eine Leistung ohne die andere nicht erfolgen würde (Urteil des Bundesgerichts 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 1.3). Der Vollzugskostenbeitrag entzieht sich damit dem Geltungsbereich der Mehrwertsteuer. Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen. Damit ist die Position 2.3 der EA Nr. ... vom 4. Oktober 1999 zu streichen und die Position 2.6 im Umfang der belasteten Mehrwertsteuer auf dem Vertragsbeitrag 1998 von Fr. ..., entsprechend dem Schreiben des ... vom 18. Januar 1999, im Umfang von Fr. ..., zu reduzieren.

3.3
Ad EA Nr. ..., Position 6 (Liegenschaft im Ausland):

3.3.1
Der mehrwertsteuerpflichtige Empfänger einer steuerbaren Dienstleistung aus dem Ausland, der im Inland Wohnsitz hat, muss den Bezug der Dienstleistung versteuern, wenn er sie zur Nutzung oder Auswertung im Inland verwendet (Art. 9 MWSTV; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 228). Im Rahmen seiner Beweispflicht für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen hat der Beschwerdeführer nachzuweisen, dass er die Beratungen seines im Ausland tätigen Anwalts im Ausland verwendet hat (BGE 121 II 257, E. 4c/aa, BGE 121 II 273, E. 3c/aa; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, Zürich 2002, S. 416; ASA 67 S. 433). Damit gilt Ziff. 2

Bst. c Merkblatt Nr. 13, wonach entgeltliche Dienstleistungen von Anwälten im Ausland am Ort, an dem der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, genutzt oder ausgewertet werden und damit nach Art. 9 MWSTV der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1511/2006 vom 3. September 2007 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 22. Mai 2001, veröffentlicht in VPB 65.103 E. 8).

3.3.2
Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass er vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1998 Dienstleistungen im Umfang von Fr. ... von einem Anwalt im Ausland bezogen und bezahlt hat. Er legt aber nicht dar, welchen Inhalt diese Dienstleistungen umfassten. Insbesondere weist er nicht nach, dass es sich dabei um Dienstleistungen im Rahmen der Verwaltung eines Grundstücks, der Schätzung eines Grundstücks oder um Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Bestellung von dinglichen Rechten an einem Grundstück im Ausland im Sinn der Ziff. 2 Bst. a des Merkblatts Nr. 13 gehandelt hat, die damit nach Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV von der Mehrwertsteuer befreit wären. Falls diese anwaltlichen Dienstleistungen vom Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Verwaltung des Grundstückes im Ausland bezogen worden sind, wäre es ihm möglich gewesen, diesen Umstand durch geeignete Unterlagen zu belegen. Dazu kommt, dass im Gegensatz zur Aufstellung der Provision im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft im Ausland (für die die ESTV Gutheissung der Beschwerde begehrt) die Honorare des Anwalts und die "laufenden Honorare" offensichtlich nicht mit der Mehrwertsteuer am Ort der Dienstleistung im Ausland belastet worden sind. Die Verwaltung ist deshalb mangels näherer Angaben des Beschwerdeführers zu Recht davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer die Dienstleistungen im Inland genutzt hat. Das entsprechende Entgelt unterliegt nach Art. 9 MWSTV der Mehrwertsteuer, weshalb die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen ist.

3.4
Ad EA Nr. ..., Position 2.2 (Übungsfirmen):

3.4.1
Nicht zum Entgelt gehören nach Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand (BGE 126 II 443

E. 6; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1345/2006 vom 12. Juni 2007 E. 2.2); sie sind nicht Gegenstand der Mehrwertsteuer (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, a.a.O. Rz. 153 f., 307 ff.). In casu gewährte das Bundesamt mit Entscheid vom 6. Dezember 1994 dem Beschwerdeführer gestützt auf Art. 62 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzentschädigung (Arbeitslosenversicherungsgesetzes, AVIG, AS 1982 2184) für die Unterstützung von Übungsfirmen im Jahr 1995 eine Subvention von Fr. .... Der Beschwerdeführer übernahm das ganze Management, die Abrechnung der entstandenen Kosten und leitete diese Subventionen an die einzelnen Übungsfirmen weiter. Er erbrachte ausserdem den Übungsfirmen Dienstleistungen im Bereich der Beratung und der Koordination, wie der bei den Akten liegende Vertrag vom 8. Dezember 1995 ausführlich umschreibt. Danach hatte die Übungsfirma gegenüber dem Beschwerdeführer "Anspruch auf die im Anhang zu diesem Vertrag aufgeführten Leistungen ...". Der Beschwerdeführer stellte den Übungsfirmen oder deren Trägerorganisationen (vgl. den Vertrag des Beschwerdeführers mit der ... vom 8. Dezember 1995) für seine Dienstleistung als Zentrale des Schweizerischen Übungsfirmenrings monatlich eine Pauschale von Fr. ... in Rechnung (vgl. auch das Schreiben des Beschwerdeführers an das Bundesamt vom 24. April 1995, wonach die Kosten des Vereins die Einnahmen aus den Übungsfirmen überstiegen). Die Leistung des Beschwerdeführers an die Übungsfirmen stellte damit eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung gemäss Art. 4 Bst. b MWSTV dar, die der Mehrwertsteuer unterliegt.

3.4.2

Soweit sich der Beschwerdeführer für die Befreiung nach Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV auf die Auskunft der ESTV vom 22. Juli 1996 stützen will, ist er darauf hinzuweisen, dass nicht die Leistung der Subvention des Bundesamtes an ihn oder die Weiterreichung der Subvention an die Übungsfirmen der Mehrwertsteuer unterworfen wurde, sondern seine Dienstleistungen, die er gestützt auf vertragliche Vereinbarungen den Übungsfirmen oder deren Trägergesellschaften erbracht hat. Damit handelt es sich um eine andere Fragestellung, als die am 22. Juli 1996 durch die Verwaltung beantwortete, wonach vom Subventionsbetrag an den Beschwerdeführer jährlich ein Unkostenbeitrag von Fr. ... beim Beschwerdeführer bleibe und bei dem die ESTV davon ausgegangen war, er werde nicht mit der Mehrwertsteuer belastet. Es ist nicht ersichtlich, weshalb das Entgelt

des Beschwerdeführers für seine Dienstleistungen an die Übungsfirmen oder deren Trägergesellschaften von der Mehrwertsteuerpflicht befreit sein sollte.

3.5
Ad EA Nr. ..., Positionen 1.2 und 1.7 (Seminare):

3.5.1
Aufgrund eines Rahmenvertrags vom 8. Januar 1992 zwischen dem Y._____ (als rechtlich unselbständiger Teil des Beschwerdeführers) und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, vertreten durch ..., erhielt das Y._____ den Auftrag nach Art. 394 ff. OR, Symposien, Seminare und Kurse im Einvernehmen mit Bundesämtern zu organisieren (vgl. Ziff. 2 und 5 des Rahmenvertrags vom 8. Januar 1992). Das Y._____ legte das Programm sowie den Dozenten- und den Teilnehmerkreis mit den Bundesämtern fest, nahm die Anmeldungen entgegen und erledigte alle anderen, organisatorischen und administrativen Arbeiten. Das Y._____ forderte von den Seminarteilnehmenden die Seminargebühren ein und rechnete über die Differenz bezüglich seiner Kosten für die Vorbereitung, Organisation und Durchführung der Seminare mit den Bundesämtern ab.

3.5.2
Das Y._____ erbrachte damit gestützt auf Auftragsrecht nach Art. 394 ff. OR der Schweizerischen Eidgenossenschaft eine Dienstleistung gegen Entgelt, das nach Art. 4 Bst. b MWSTV der Mehrwertsteuer unterliegt. Der Umstand, dass Bundesämter dem Y._____ Weisungen nach Art. 397 Abs. 1 OR erteilen konnten oder mit diesem zusammen auftraten, machte das Verhältnis der Parteien entgegen der Ansicht der ESTV nicht zu einer einfachen Gesellschaft, die nur vorliegt, wenn zwei oder mehrere Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks gemeinsame Kräfte oder Mittel einsetzen (Art. 530 Abs. 1 OR) und den Gewinn oder Verlust teilen (Art. 532 f. OR). Im Verhältnis zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Y._____ liegt schliesslich kein nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommener Umsatz vor, denn der Beschwerdeführer stellte der Schweizerischen Eidgenossenschaft keine Leistungen der Fortbildung und der beruflichen Umschulung an die Endkonsumenten in Rechnung und ebenso wenig handelte es sich um eine identische Vorleistung im Bereich der Ausbildung oder Fortbildung, denn der Schweizerischen Eidgenossenschaft gegenüber er-

brachte der Beschwerdeführer keine Ausbildungsleistungen (vgl. dazu E. 3.1.1). Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

3.6
Ad EA Nr. ..., Position 1.9 (A._____-Seminare):

3.6.1
Der A._____ liess durch das Y._____ Weiterbildungsseminare durchführen, an denen ausschliesslich Mitglieder des A._____ zugelassen wurden. Die Anmeldungen zu den Kursen wurden dem Y._____ zugestellt und die Kurskosten für Mitglieder des A._____ waren im Vergleich zu den Gebühren gleicher oder ähnlicher Veranstaltungen stark reduziert. Für die Durchführung der Weiterbildungskurse stellte das Y._____ dem A._____ Rechnung.

3.6.2
Das Y._____ erbrachte dem A._____ dadurch eine nach Art. 4 Bst. b MWSTV der Mehrwertsteuer unterliegende Dienstleistung, da es sich dem A._____ gegenüber gegen Entgelt verpflichtet hatte, solche Weiterbildungskurse für die Mitglieder des A._____ anzubieten und durchzuführen. Die dem A._____ – und nicht den als Endkunden auszubildenden Mitarbeitenden – erbrachte Dienstleistung ist nicht nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen und noch viel weniger handelt es sich nach dem Gesagten um eine identische Vorleistung (vgl. oben E. 3.1.1 und 3.5). Die Beschwerde ist deshalb auch in diesem Punkt abzuweisen.

3.7
Ad EA Nr. ..., Position 1.10 (Teilposition Spesen/Diverses, "Gewinn"):

3.7.1
Die Beurteilung von Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern erfolgt nach den allgemeinen Regeln für das Vorliegen eines Leistungsaustausches (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1439/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.5; Entscheid der SRK vom 12. Oktober 2001, veröffentlicht in VPB 66.42 E. 5). Bei Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft (Gesellschafterbeiträge bzw. -einlagen), die nicht gegen spezielle Entschädigungen bzw. Gegenleistungen der Gesellschaft erfolgen, ist von nicht steuerbaren Leistungen auszugehen; namentlich kommt kein Leistungsaustausch zustande, wenn die Leistung durch Beteiligung am Gewinn und Verlust abge-

golten wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1345/2006 vom 12. Juni 2007 E. 2.3; Entscheide der SRK vom 20. Oktober 2006 [SRK 2004-003] E. 2d sowie vom 24. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.54 E. 2b; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 422, 463). Umgekehrt liegt ein Leistungsaustausch vor, wenn die Leistung eines Gesellschafters nicht durch die Beteiligung an Verlusten und Gewinnen abgedeckt ist, sondern gegen ein besonderes Entgelt erbracht wird. Somit ist im Falle von Leistungen der Gesellschafter an die einfache Gesellschaft bzw. von dieser an ihre Gesellschafter in jedem Fall zu prüfen, ob ein Leistungsaustausch vorliegt oder nicht.

3.7.2

Von einer einfachen Gesellschaft an den Gesellschafter überwiesene Gewinnbeteiligungen stellen bei diesem keinen steuerbaren Umsatz dar (Wegleitung 1997, Rz. 937c; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 2). Bei einer Lieferung oder Leistung zu einem Vorzugspreis gilt die Leistung als entgeltlich und die Gegenleistung wird korrigiert auf den Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Entscheide der SRK vom 16. Februar 2000, veröffentlicht in VPB 64.81 E. 5c, vom 22. Mai 2001, veröffentlicht in VPB 65.103 E. 7b/c, vom 1. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.158 E.4a; RIEDO, a.a.O., S. 229; IVO P. BAUMGARTNER, Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, Steuer Revue [StR] 1996 S. 278 f.). An nahestehende Personen erbrachte Leistungen zu Vorzugskonditionen, welche einem unabhängigen Dritten unter den gleichen Voraussetzungen nicht gewährt würden, sind zu dem Preis zu versteuern, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie zu bezahlen hätte. Diese Praxis der ESTV (vgl. Wegleitung 1997, Rz. 433d sowie Broschüre „Eigenverbrauch“ vom November 1996 Ziff. 9, mit dem Beispiel der "Personalrabatte"[9]) wurde von der SRK und dem Bundesgericht gestützt (Entscheide der SRK vom 22. Mai 2001, a.a.O. E. 7d, vom 27. März 2002, [SRK 2000-108] E. 5a; bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.223/2002 vom 4. September 2002 E. 3.2). Der "Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde" gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV ist im Falle von Privatpersonen (als nahestehende Personen) durch Vergleich mit dem Preis, der von einem Endverbraucher im freien Markt bezahlt werden müsste (dem Marktpreis), zu bestimmen. Die zu vergleichenden Personen müssen Marktteilnehmer der gleichen Handelsstufe sein (Entscheide der SRK vom 22. Mai 2001, a.a.O. E. 7e/aa und vom 16. Februar 2000, a.a.O. E. 5d; IVO P. BAUMGARTNER, in mwst.com, a.a.O. Art. 33 Abs. 1 und 2, Rz. 49 [Art. 33 Abs. 2 Satz 3 MWSTG ent-

spricht hinsichtlich Drittpreisvergleich Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV]). Die Wegleitung 1997 spricht entsprechend von unabhängigen Dritten der gleichen Abnehmerkategorie (Rz. 433d), ebenso die Broschüre Eigenverbrauch der ESTV.

3.7.3

Die Z._____ schloss am 16. Januar 1995 mit dem Y._____ (als rechtlich unselbständiger Teil des Beschwerdeführers) einen Gesellschaftsvertrag. dessen wesentlicher Zweck die Führung der Schule betraf. Unter der Vereinbarung vom Januar 1996 zwischen der Z._____ und dem Y._____ über die berufsbegleitende Ausbildung zum ... erbrachte der Beschwerdeführer durch das Y._____ die entsprechenden Dienstleistungen. Das Y._____ stellte den Direktor zur Verfügung, übernahm bestimmte Aufgaben in der Administration, stellte Räume für den Blockunterricht zur Verfügung, rekrutierte Dozenten und war verantwortlich für Lehrmittel und Kursunterlagen seiner Dozenten. Das Y._____ verrechnete diese Leistungen der einfachen Gesellschaft. Gleichermassen rechnete die Z._____ über ihre Aufwendungen für die Führung des Schulsekretariats, die Zurverfügungstellung von Schulräumen, die Kosten für Dozenten etc. ab. Der sich aus der Abrechnung ergebende Erfolg ging je zur Hälfte an das Y._____ und an die Z._____.

3.7.4

Während die ESTV davon ausgeht, dass der aus der Tätigkeit der Z._____ und des Y._____ entstehende Gewinn in vollem Umfang steuerbares Entgelt darstellt, weil die Gesellschafter ihre Leistungen der einfachen Gesellschaft gegenüber nicht zum vollen Entgelt abrechneten, argumentiert der Beschwerdeführer, es handle sich dabei um nicht steuerbaren Gewinn der einfachen Gesellschaft. In casu wäre grundsätzlich zu klären, ob das Y._____ der einfachen Gesellschaft Entgelte für Dienstleistungen in Rechnung gestellt hat, die unter unabhängigen Dritten vereinbart würden. Wäre dies der Fall, müsste für die Berechnung der Mehrwertsteuer darauf abgestellt werden und ein allfällig verbleibender Gewinn der einfachen Gesellschaft würde nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Da aber – wie oben unter E. 3.3 bereits erwähnt – der Mehrwertsteuerpflichtige den Beweis steuermindernder oder steueraufhebender Umsätze zu übernehmen hat, er zu diesem Punkt keinerlei Nachweise erbringt und auch aus den Akten keine seinen Standpunkt stützenden Beweise zu entnehmen sind, ist mit der ESTV davon auszugehen, dass der vom

Beschwerdeführer als Gewinn eingebuchte Ertrag tatsächlich steuerbares Entgelt darstellt. Die Beschwerde ist deshalb auch in dieser Hinsicht abzuweisen.

3.8
Ad EA ... Position 1.11 (Sponsoring Bank):

3.8.1
Zu den Dienstleistungen im Sinn von Art. 4 Bst. b MWSTV gehören auch Werbe- und Bekanntmachungsleistungen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1441, Wegleitung 1997 Rz. 248 ff.). Solche Leistungen unterliegen daher der Mehrwertsteuer, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Das ist namentlich beim sogenannten Sponsoring von Bedeutung. Unter dem Begriff Sponsoring wird die Gewährung von Geldleistungen, geldwerten Vorteilen und anderen Zuwendungen durch Unternehmen verstanden, die damit Personen, Gruppen, Organisationen und dergleichen in sportlichen, kulturellen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen fördern wollen und damit gleichzeitig eigene, unternehmensbezogene Marketing- und Kommunikationsziele anstreben (vgl. ASA 72 231 E. 5b; Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in RDAF 2003 II S. 394 E. 3.1.1; Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 2). Es ist im Einzelfall zu prüfen, ob der Beitrag als Gegenleistung für eine Werbe- und Bekanntmachungsleistung erfolgt oder nicht. Notwendig ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung, damit von einem Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinn gesprochen werden kann. Doch ist für die Annahme eines Leistungsaustausches ein Vertragsverhältnis nicht zwingend erforderlich. Es genügt, wenn das mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen tätig wird und seine Leistung die Gegenleistung auslöst (Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2).

Das vom Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) mit dem Entscheid „Tolsma“ aufgestellte Erfordernis, dass ein Leistungsaustausch nur dann gegeben sei, wenn ihm ein Rechtsverhältnis zugrunde liege, wurde für das schweizerische Recht weder von der SRK noch vom Bundesgericht übernommen (vgl. Urteil des EuGH vom 3. März 1994, Rs. C-16/93, Slg. 1994 I-743, und hierzu Entscheid der SRK vom 24. April 1997, veröffentlicht in MWST-Journal 3/1997 S. 122 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002, a.a.O.; Urteil des Bun-

desgerichts 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 1.2). Diese Auffassung der schweizerischen Gerichte wurde von der Doktrin kritisiert (vgl. die Hinweise im Entscheid der SRK, a.a.O.; ferner CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 184). Für Sponsorenleistungen kommerziell tätiger Unternehmen darf in der Regel angenommen werden, dass damit ein Leistungsaustausch verbunden ist. Diese innere, wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Bekanntmachungs- bzw. Werbeleistung einerseits und dem Sponsorenbeitrag andererseits begründet den Leistungsaustausch. Für den Leistungsaustausch ist nach dem Gesagten nicht erforderlich, dass die Bekanntmachungs- oder Werbeleistung vertraglich zugesichert ist oder ihr überhaupt ein Rechtsverhältnis zugrunde liegt. Es spielt auch keine Rolle, ob Leistung und Gegenleistung wertmässig in einem vernünftigen Verhältnis stehen (Urteil des Bundesgerichts 2P.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.3). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich verknüpft sind in der Weise, dass die eine Leistung ohne die andere nicht erfolgen würde (Urteil des Bundesgerichts 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 1.3).

3.8.2

Der Beschwerdeführer hat eine Zahlung der Bank von Fr. ... mit der Verpflichtung entgegengenommen, diesen Betrag an die Kursteilnehmenden weiterzugeben. Die Bank hatte auf andere Weise keine Möglichkeit, mit den Kursteilnehmenden des Beschwerdeführers in direkten Kontakt zu kommen, da sie deren Anschriften nicht kannte. In der Weitergabe der Gelder der Bank durch den Beschwerdeführer liegt eine Dienstleistung, die nach Art. 4 Bst. b MWSTV der Mehrwertsteuer unterliegt. Ob und wie viel vom vereinnahmten Entgelt der Beschwerdeführer anschliessend an die Kursteilnehmenden weitergeleitet hat, ist für die Frage, ob zwischen dem Verein und der Bank eine entgeltliche Dienstleistung besteht, nicht entscheidend, denn es kommt – wie unter E. 2.2.2 oben ausgeführt – auf die Sicht des Verbrauchers an. Die Bank hat die Gelder dem Beschwerdeführer überlassen, damit dieser diese Mittel werbewirksam den Kursteilnehmenden weiterreiche. Darin liegt ohne Zweifel eine entgeltliche Bekanntmachungs- oder Werbeleistung bzw. ein Sponsoring im Sinn des unter E. 3.8.1 Ausgeführten; die fragliche Position wurde zu Recht der Mehrwertsteuer unterworfen.

Der Beschwerdeführer ist schliesslich auch den Nachweis schuldig geblieben (vgl. E. 3.3), dass er gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV als

blosser Vermittler im Sinn einer direkten Stellvertretung gehandelt hat (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1402/2006 vom 17. Juli 2007 E. 2.3), das Umsatzgeschäft damit direkt zwischen der Bank und den Kursteilnehmenden zustande gekommen ist und er folglich keinen mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz getätigt hat. Die Beschwerde ist deshalb auch in diesem Punkt abzuweisen.

4.
Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen ist, im Übrigen jedoch abgewiesen wird. Die Position 2.3 der EA Nr. ... vom 4. Oktober 1999 wird im Umfang von Fr. ..., die Position 2.6 im Umfang von Fr. ... und die Position 6 entsprechend dem Begehren der ESTV im Umfang von Fr. ... reduziert. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 7. Februar 2006 ist aufzuheben und die Rechtssache an die ESTV zu neuer Beurteilung bzw. Festsetzung des neu geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags unter Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer geleisteten Zahlungen zurückzuweisen.

5.
Da der Beschwerdeführer im Verhältnis zum gesamten Streitwert insgesamt nur in untergeordnetem Umfang zu obsiegen vermag, hat er nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die gesamten Verfahrenskosten zu tragen. Die Verfahrenskosten werden in Anwendung von Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. ... festgesetzt und mit dem vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung an den Beschwerdeführer wird im Umkehrschluss zu Art. 7 Abs. 1 VGKE und Art. 64 Abs. 1 VwVG nicht ausgerichtet.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen. Der Einspracheentscheid vom 7. Februar 2006 wird teilweise aufgehoben und die Rechtssache wird zu neuer Beurteilung im Sinn der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. ... werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzender Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Johannes Schöpf

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: