Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.197/2005 /ast

Urteil vom 28. Dezember 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Wurzburger, Müller,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
Schweizerische Unfallversicherungsanstalt (SUVA),
Beschwerdeführerin, vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer 1. Quartal 1999 bis 2. Quartal 2001 (Tätigkeit der SUVA im Bereich der Arbeitssicherheit),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 18. Februar 2005.

Sachverhalt:
A.
A.a Die Schweizerische Unfallversicherungsanstalt (SUVA) mit Sitz in Luzern ist eine öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit. Zu ihren Hauptaufgaben gehören die Durchführung der obligatorischen Unfallversicherung, die Unfallverhütung (Berufs- und Nichtberufsunfälle) sowie die Führung eigener Rehabilitationskliniken. Sie untersteht der Oberaufsicht des Bundes (Art. 61 des Bundesgesetzes über die Unfallversicherung, UVG, SR 832.20).

Auf dem Gebiet der Arbeitssicherheit zur Verhütung von Berufsunfällen und Berufskrankheiten (Art. 81-87 UVG) arbeitet die SUVA eng mit der Eidgenössischen Koordinationskommission für Arbeitssicherheit (nachfolgend: Koordinationskommission, EKAS) zusammen. Bei der EKAS handelt es sich um eine ausserparlamentarische ständige Fachkommission im Sinne der Verordnung über ausserparlamentarische Kommissionen sowie Leitungsorgane und Vertretungen des Bundes vom 3. Juni 1996 (Kommissionsverordnung; SR 172.31). Deren Aufgabe besteht darin, die Tätigkeiten der Durchführungsorgane auf dem Gebiet der Arbeitssicherheit aufeinander abzustimmen. Sie erlässt grundsätzliche Beschlüsse, welche die Durchführungsorgane binden, und sorgt für eine einheitliche Anwendung der Vorschriften über die Verhütung von Berufsunfällen und Berufskrankheiten in den Betrieben (Art. 85 Abs. 3 UVG). Einzelheiten regelt die Verordnung über die Unfallverhütung vom 19. Dezember 1983 (VUV, SR 832.30). In kleinem Umfang trägt die EKAS auch mit eigenen Massnahmen (Kampagnen, Aktionen) zur Unfallverhütung bei. Das wichtigste Durchführungsorgan für Arbeitssicherheit ist indes die SUVA. Diese führt auch das Sekretariat der EKAS (Art. 55 Abs. 2 VUV).

Zur Finanzierung der Massnahmen auf dem Gebiet der Verhütung von Berufsunfällen und -krankheiten erhebt der Bund nach Art. 87 UVG einen Zuschlag auf der Nettoprämie der Berufsunfallversicherung. Der

Prämienzuschlag wird auf Antrag der EKAS, die das jährliche Budget für die an der Unfallverhütung beteiligten Organisationen und Organe erstellt, durch den Bundesrat festgesetzt, bei den Versicherern eingezogen und durch die SUVA verwaltet (Art. 87 Abs. 1-3 UVG). Welche Kosten durch den Prämienzuschlag gedeckt sind, regelt Art. 91 VUV. Den grössten Teil des Prämienzuschlages erhält die SUVA (Budget 2000: 81 %) als globale Entschädigung für ihre Tätigkeit im Bereich der Arbeitssicherheit (Verhütung von Berufsunfällen und -krankheiten), für die Führung des Sekretariats der EKAS und Verwaltung des Prämienzuschlags (vgl. Art. 91 lit. b Ziff. 1-3 VUV). Daneben werden ihr einzelne Projekte durch die EKAS separat entschädigt.
A.b
Die SUVA ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Mit Entscheid vom 15. Dezember 1998 hielt die Eidgenössische Steuerverwaltung fest, dass die SUVA "die im Rahmen des UVG erzielten Umsätze aus der Kontrolltätigkeit, der Sekretariatsführung und der Verwaltung der Prämienzuschüsse (EKAS-Beiträge) zum Normalsatz zu versteuern (hat)". Es geht um die Beiträge aus dem Prämienzuschlag nach Art. 87 UVG, welche die SUVA gemäss Art. 91 lit. b Ziff. 1-3 VUV für ihre Tätigkeiten im Bereich der Arbeitssicherheit, für die Führung des Sekretariats der EKAS und für die Verwaltung des Prämienzuschlages erhält.

Gegen diesen Entscheid erhob die SUVA Einsprache. Sie machte u.a. geltend, ihre Tätigkeit sei als hoheitliches Handeln zu qualifizieren, das nicht der Steuer unterliege. Im Juni und Juli 2001 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung an verschiedenen Tagen eine Steuerkontrolle bei der SUVA durch. Im Kontrollbericht vom 12. Oktober 2001 (Beiblatt Nr. 26) hielt sie u.a. fest, dass alle von der SUVA im Bereich der Arbeitssicherheit erbrachten und von der EKAS entschädigten Leistungen (einschliesslich Führung des Sekretariats der EKAS) der Mehrwertsteuer unterliegen. Für diese Umsätze stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung der SUVA mit Ergänzungsabrechnung Nr. 260'519 eine Steuerforderung von Fr._____ (Steuerperioden vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000) und mit Ergänzungsabrechnung Nr. 260'523 eine solche von Fr._____ (Steuerperioden vom 1. Januar bis 30. Juni 2001) in Rechnung.

Mit Einspracheentscheid vom 27. Februar 2003 hielt die Eidgenössische Steuerverwaltung an der Steuerbarkeit der fraglichen Leistungen im Bereich der Arbeitssicherheit grundsätzlich fest. Sie stellte jedoch mit Rücksicht auf die Auskünfte, die sie gegenüber der SUVA früher erteilt hatte, die Steuer nur noch für den Zeitraum ab 1. Januar 1999 in Rechnung.
B.
Die SUVA führte Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission. Mit Entscheid vom 18. Februar 2005 hiess die Eidgenössische Steuerrekurskommission die Beschwerde in einem Nebenpunkt (Verfahrenskosten) teilweise gut und wies sie im Übrigen ab.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt die SUVA, es sei der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 18. Februar 2005 aufzuheben. Eventualiter seien die anteilsmässigen Einnahmen der SUVA für die Administration der EKAS der Mehrwertsteuer zu unterstellen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Vorinstanz verzichtete auf Vernehmlassung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Am 1. Januar 2001 trat das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) in Kraft. Es ersetzte die bis dahin geltende Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; SR 641.201). Soweit Umsätze ab dem 1. Januar 2001 in Frage stehen, findet das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer Anwendung. Für Umsätze vor dem 1. Januar 2001 ist noch die Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 massgebend.
2.
Art. 17 MWSTV und Art. 21 MWSTG regeln die Voraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht im Wesentlichen gleich. Gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV und 21 Abs. 1 MWSTG ist steuerpflichtig, wer mit einer gewerblichen oder beruflichen selbständigen Tätigkeit aus Lieferungen, Dienstleistungen oder Eigenverbrauch

im Inland Einnahmen erzielt, die den Betrag von jährlich Fr. 75'000.– übersteigen. Die subjektive Steuerpflicht ist Voraussetzung dafür, dass Lieferungen und Dienstleistungen im Sinne von Art. 4 MWSTV bzw. Art. 5 MWSTG steuerbar sind. Aus der nicht abschliessenden Aufzählung der steuerpflichtigen Personen in Art. 17 Abs. 2 MWSTV und 21 Abs. 2 MWSTG geht hervor, dass prinzipiell alle juristischen Personen des privaten und öffentlichen Rechts subjektiv steuerpflichtig werden, wenn sie im Rahmen solcher Umsätze die Umsatzgrenze erreichen. Auch Bund, Kantone und Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen sind grundsätzlich steuerpflichtig, wie durch Umkehrschluss aus Art. 17 Abs. 4 MWSTV folgt. Art. 23 Abs. 1 Satz 1 MWSTG regelt nunmehr positiv die Steuerpflicht der autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden, der übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und der mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen. Die Beschwerdeführerin zählt als "Einrichtung des öffentlichen Rechts" auch dazu.

3.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass es sich bei ihren Einnahmen im Bereich der Arbeitssicherheit um Entgelt für eine hoheitliche Tätigkeit handelt. Das schliesse die Steuerpflicht aus.

3.1 Gemäss Art. 17 Abs. 4 Satz 1 MWSTV und Art. 23 Abs. 1 Satz 2 MWSTG sind Bund, Kantone und Gemeinden, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, nicht steuerpflichtig. Die Unterscheidung zwischen gewerblicher und hoheitlicher Tätigkeit ist für die subjektive Steuerpflicht der genannten Gemeinwesen, Einrichtungen, Personen und Organisationen daher von zentraler Bedeutung (Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 2 zu Art. 23 MWSTG). Nach der Rechtsprechung zeichnet sich hoheitliches Handeln dadurch aus, dass ein Subordinationsverhältnis gegeben ist und eine gegenüber dem Bürger erzwingbare öffentlich-rechtliche Regelung zur Anwendung gelangt. Als in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen gelten zudem nur solche, die nicht marktfähig sind (BGE 125 II 480 E. 8b S. 490; ASA 70 163 E. 6b; 69, 882 E. 4b). Der Ausdruck "Leistungen ... in Ausübung hoheitlicher Gewalt" darf daher nicht mit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben gleichgesetzt werden. Das zeigt sich auch im Anhang zur Mehrwertsteuerverordnung 1994 sowie in Art. 23 Abs. 2
MWSTG, welche beide einen nicht abschliessenden Katalog von Tätigkeiten enthalten, die, wenn sie von einem Gemeinwesen oder einer mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Person erbracht werden, in jedem Fall steuerpflichtig sind. Der Begriff "Leistungen ... in Ausübung hoheitlicher Gewalt" ist somit auf jeden Fall enger als jener der öffentlich-rechtlichen Aufgaben. Eine juristische Person oder Einrichtung des öffentlichen Rechts ist folglich nicht schon deshalb nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV von der Steuer befreit, weil sie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraut ist (ASA 72 226 E. 4.2; 71 157 E. 4a; s. auch BGE 125 II E. 8b S. 489; ASA 69, 882 E. 4).

3.2 Wie erwähnt, handelt es sich bei der Beschwerdeführerin um eine öffentlich-rechtliche Anstalt des Bundes mit eigener Rechtspersönlichkeit (Art. 61 Abs. 1 UVG). Sie führt im Rahmen ihres gesetzlichen Leistungsauftrages die obligatorische Unfallversicherung durch, ist in der Unfallverhütung tätig und betreibt Rehabilitationskliniken.

In den hier Verfahrensgegenstand bildenden Ergänzungsabrechnungen geht es um ihre Tätigkeit im Zusammenhang mit der Verhütung von Berufsunfällen und Berufskrankheiten im Bereich der Arbeitssicherheit (Art. 81 ff. UVG), einschliesslich Sekretariatsführung für die Koordinationskommission EKAS (Art. 85 Abs. 2-5 UVG) und Verwaltung des Prämienzuschlags für die Verhütung von Berufsunfällen und Berufskrankheiten (Art. 87 UVG). Es handelt sich um eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 21 Abs. 1 MWSTG und nicht um hoheitliches Handeln. Die Durchführung von Kontrollen, die Überprüfung von Sicherheitskonzepten, Beratung und Unterstützung in Fragen der Arbeitssicherheit, Untersuchungen und Auswertungen von Berufsunfällen, Aus- und Fortbildung von Spezialisten, Schadstoffmessungen, die Erarbeitung von Richtlinien und Verordnungen, die Durchführung von arbeitsmedizinischen Vorsorgeuntersuchungen u. dgl. sind Tätigkeiten, die auch von anderen Personen oder Organisationen durchgeführt werden können. Die Beschwerdeführerin wird für diese Tätigkeit aus dem Ertrag des Prämienzuschlages entschädigt (Art. 91 lit. b Ziff. 1-3 VUV), erzielt also Einnahmen, die auch den gesetzlichen Schwellenwert von Fr. 75'000.-
- jährlich übersteigen. In dieser Hinsicht ist unerheblich, dass die SUVA ohne Gewinnabsicht handelt. Die Gewinnabsicht ist nicht erforderlich für die subjektive Steuerpflicht nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV und Art. 21 Abs. 1 MWSTG.

3.3 Im Rahmen der hier in Frage stehenden Umsätze ist die Beschwerdeführerin somit nicht hoheitlich tätig. Das schliesst nicht aus, dass die Beschwerdeführerin hoheitlich handeln kann. Soweit sie im Bereich der Arbeitssicherheit beispielsweise gestützt auf Art. 84 oder 86 UVG gegenüber den Betrieben oder versicherten Personen Massnahmen zur Verhütung von Berufsunfällen und -krankheiten anordnet und mit Verfügung durchsetzt, ist hoheitliches Handeln möglich. Gemäss den Feststellungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Kontrollbericht betreffend die bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Kontrolle (Beiblatt Nr. 26) muss die Beschwerdeführerin von dieser Massnahme im Bereich der Arbeitssicherheit aber nur selten Gebrauch machen. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Beschwerdeeingabe (besonders S. 29) lassen keinen anderen Schluss zu. Die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin ist somit gegeben.
4.
Die Beschwerdeführerin beruft sich auf den Subventionscharakter des Prämienzuschlages für den Fall, dass ihre Tätigkeit im Bereich der Arbeitssicherheit als nicht hoheitlich qualifiziert werden sollte.
4.1 Lieferungen und Dienstleistungen sind steuerbar, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden (Art. 4 lit. a und b MWSTV, Art. 5 lit. a und b MWSTG). Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 26 Abs. 1 MWSTV, Art. 33 Abs. 1 MWSTG). Entgelt als Gegenleistung für Lieferungen oder Dienstleistungen setzt einen Leistungsaustausch, eine innere, wirtschaftliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung voraus. Fehlt es am Leistungsaustausch, liegt keine steuerbare Lieferung oder Dienstleistung vor (BGE 126 II 249 E. 4a S. 252 f. und 443 E. 6a S. 451 f.).

Nicht zum Entgelt gehören nach Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV und Art. 33 Abs. 6 lit. b MWSTG Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand. Subventionen sind nach der Konzeption der schweizerischen Mehrwertsteuer (vgl. BGE 126 II 443 E. 6c S. 453) nicht die Gegenleistung für bestimmte Lieferungen oder Dienstleistungen. Es besteht zwischen Subvention und der durch sie geförderten Leistung nicht der gleiche innere Zusammenhang wie beim mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch. Subventionen bezwecken die Förderung eines bestimmten Verhaltens beim Empfänger, das im öffentlichen Interesse liegt und als subventionswürdig beurteilt wird. Darin erschöpft sich bereits die "Gegenleistung". Subventionen und Beiträge der öffentlichen Hand fliessen mithin nicht in die Berechnungsgrundlage der Mehrwertsteuer ein. Sie geben aber andererseits auch keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Deshalb hat der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, soweit er Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält (Art. 30 Abs. 6 MWSTV bzw. Art. 38 Abs. 8 Satz 2 MWSTG; grundlegend BGE 126 II 443 E. 6b-e S. 452 ff.; ferner ASA 73 147 E. 1.2 und 2.1 und 222 E. 3.2 f.; 71 251 E. 3d).
4.2 Der Beschwerdeführerin obliegt von Gesetzes wegen die Durchführung der obligatorischen Unfallversicherung, die Unfallverhütung und die Rehabilitation im Rahmen von eigens betriebenen Rehabilitationskliniken. Auch die der Beschwerdeführerin im Bereich der Arbeitssicherheit (Art. 81 ff. UVG) zukommenden Aufgaben, wie sie vorstehend in E. 3.2 beispielhaft umschrieben worden sind (Kontrollen in Betrieben, Beratung und Unterstützung von Arbeitgebern in Fragen der Arbeitssicherheit usw.), beruhen auf dem gesetzlichen Leistungsauftrag. Das gilt auch für ihre Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Führung des Sekretariats der Koordinationskommission EKAS (Art. 55 Abs. 2 und 91 lit. b Ziff. 2 VUV) und der Verwaltung des Prämienzuschlages (Art. 87 Abs. 2 UVG und Art. 91 lit. b Ziff. 3 VUV). Es handelt sich um Leistungen, welche die Beschwerdeführerin von Bundesrechts wegen wahrnimmt und die sie gegenüber dem Bund erbringt. Sie erhält für diese Tätigkeiten eine Entschädigung, welche aus dem Prämienzuschlag finanziert wird.

Die Beschwerdeführerin wird somit im Rahmen ihres gesetzlichen Leistungsauftrages tätig und dafür entschädigt. Das spricht für Entgelt, also einen Leistungsaustausch, und gegen Subventionen. Dass die Leistungen auf gesetzlicher Verpflichtung beruhen, ändert daran nichts. Lieferungen und Dienstleistungen liegen auch vor, wenn sie von Gesetzes wegen erbracht werden (Art. 8 MWSTG, Art. 7 MWSTV).
4.3 Das Bundesgericht hatte sich bereits im Urteil 2A.405/2002 vom 30. September 2003 mit einem ähnlichen Fall zu befassen. Es ging um den Prämienzuschlag für die Verhütung von Nichtberufsunfällen, welcher gemäss Art. 88 Abs. 2 UVG und Art. 98 ff. VUV auf den Nettoprämien der Nichtberufsunfallversicherungen erhoben und zweckgebunden an die Schweizerische Beratungsstelle für Unfallverhütung (BfU) weitergeleitet wird, welche daraus ihre Tätigkeit im Bereich der Unfallprävention wie Beratungen, Schulungen und Werbekampagnen finanziert. Da die BfU einen gesetzlichen Auftrag ausführt und sie hierfür entschädigt wird, wurde das Leistungsaustauschverhältnis bejaht. Das schloss die Annahme einer Subvention aus (zitiertes Urteil E. 3). -

Anders verhielt es sich in Bezug auf den Prämienzuschlag für die Unfallverhütung im Strassenverkehr. Dieser wird gemäss Art. 1 des Unfallverhütungsbeitragsgesetzes (SR 741.81) bei den Haftpflichtversicherern auf den Nettoprämien für die Motorfahrzeug-Haftpflichtversicherung erhoben und an den Fonds für Verkehrssicherheit weitergeleitet, der einen Teil davon der BfU zur Verfügung stellt. Da der Fonds für Verkehrssicherheit mit diesen Beiträgen die Tätigkeit der BfU in allgemeiner Weise zu fördern sucht,
handelt es sich typischerweise um Subventionen (zitiertes Urteil E. 4, in: StR 59/2004 S. 231 [Zusammenfassung]= RDAF 2004 II S. 428).
Im Falle der Beschwerdeführerin werden aus dem Prämienzuschlag für die Verhütung von Berufsunfällen und Berufskrankheiten ihre Kosten gemäss Art. 91 lit. b Ziff. 1-3 VUV gedeckt. Es handelt sich um die Entschädigung der Kosten für Aufgaben, welche der Beschwerdeführerin nach Bundesrecht obliegen. Die Beiträge des Bundes sind daher keine Subventionen, sondern Leistungsentgelt. An dieser Qualifikation ändert nichts, dass die EKAS nur ausnahmsweise einzelne Projekte entschädigt und im Übrigen die Entschädigung aufgrund eines Pauschalbudgets jährlich festlegt. Der (gesetzliche) Leistungsauftrag ändert seinen Charakter nicht dadurch, dass die Projekte als Ganzes und nicht einzeln entschädigt werden.
4.4 Entgegenzutreten ist der Auffassung, es handle sich um eigene Prämieneinnahmen der Beschwerdeführerin und nicht um ein Entgelt. Der Prämienzuschlag für die Verhütung von Berufsunfällen und Berufskrankheiten wird bei den Versicherern erhoben und von der Beschwerdeführerin verwaltet. Die Einnahmen daraus dienen zur Deckung der Kosten, die den Durchführungsorganen aus der Tätigkeit zur Verhütung von Berufsunfällen und Berufskrankheiten entstehen (Art. 87 Abs. 3 UVG). Die Beschwerdeführerin ist zwar das wichtigste, aber nicht das einzige Durchführungsorgan, welches aus dem Prämienzuschlag Beiträge erhält. Auch wenn sie die Einnahmen aus dem Prämienzuschlag verwaltet, hat sie darüber separat Rechnung zu führen (Art. 87 Abs. 2 UVG). Es handelt sich daher um Einnahmen des Bundes, der daraus die für die Durchführung der Arbeitssicherheit notwendigen Tätigkeiten, u.a. auch diejenigen der Beschwerdeführerin, finanziert. Der Bund lässt durch eine selbständige öffentlich-rechtliche Anstalt eine Leistung erbringen, die er ansonsten selber erbringen müsste. Das spricht für ein Entgelt.
5.
Die Beschwerdeführerin bestreitet das Vorliegen eines Leistungsaustauschverhältnisses mit der weiteren Begründung, dass es der Koordinationskommission (EKAS) an der Rechtsfähigkeit fehle. Sie vertritt damit die Auffassung, dass die für einen Leistungsaustausch erforderlichen zwei Beteiligten nicht vorhanden seien.
Der Einwand dringt nicht durch. Es kann offen bleiben, ob vorliegend die EKAS oder der Bund als Leistungsempfänger zu betrachten sei. Bei der EKAS handelt es sich um eine ständige ausserparlamentarische Kommission im Sinne von Art. 5 der Kommissionsverordnung (SR 172.31). Es wurde mit ihr eine eigentliche Koordinationsstelle (Zentralstelle) für Arbeitssicherheit in der Schweiz geschaffen (Botschaft vom 18. August 1976, BBl 1976 III 216). Zu ihren Aufgaben gehört, für die eigentliche Anwendung der Sicherheitsvorschriften in den Betrieben zu sorgen, die Aufgabenbereiche der Aufsichtsorgane aufeinander abzustimmen und die vorhandenen Mittel zweckmässig einzusetzen (Botschaft, a.a.O., S. 181). Sie ist somit - wie die Beschwerdeführerin - im Bereich der Arbeitssicherheit mit Aufgaben des Bundes betraut und damit auch Bestandteil desselben. Ob die EKAS über Rechtspersönlichkeit verfügt oder nicht, ist indessen mehrwertsteuerrechtlich nicht relevant. Der Gesetzgeber leitet aus dem Entgeltsbegriff lediglich ab, dass ein Leistungsaustausch vorliegen müsse. Dass es sich bei den Beteiligten um eigene Rechtspersönlichkeiten handelt, wird vom Gesetz nicht verlangt (Art. 4 MWSTV, Art 5 MWSTG; vgl. Bericht der Kommission für Wirtschaft und
Abgaben des Nationalrates vom 28. August 1996, BBl 1996 V 730). Entscheidend ist allein, dass ein Leistungsaustausch zwischen zwei wirtschaftlich selbständigen Personen bzw. Einheiten erfolgt. Leistungserbringer ist daher immer ein Steuerpflichtiger, während der Empfänger einzig genau bestimmbar und identifizierbar sein muss (Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 88; s. auch Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl. 2003, S. 82 Rz. 178).

Fest steht im vorliegenden Fall, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine mehrwertsteuerpflichtige Leistungserbringerin handelt und dass die Leistungen gegenüber einem Leistungsempfänger erbracht werden, nämlich gegenüber dem Bund bzw. der Koordinationskommission EKAS als dessen Vollzugsorgan. Mit der Begründung, die EKAS sei nicht rechtsfähig, lässt sich das Leistungsaustauschverhältnis nicht verneinen.
6.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie sei nach Art. 67 Abs. 1 a.F. UVG von der Mehrwertsteuer befreit. Sie verweist zudem auf Art. 62d des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes, das im Wesentlichen das Gleiche statuiere.

6.1 Art. 67 Abs. 1 UVG in der hier noch anwendbaren, bis Ende 2002 geltenden Fassung (AS 1982 1696) sieht vor, dass die SUVA steuerfrei ist ausser für Grundeigentum, das nicht unmittelbar ihrem Betrieb oder der Anlage von technischen Reserven dient. Damit wollte der Gesetzgeber der SUVA weitgehende Steuerfreiheit zukommen lassen. Die Steuerbefreiung der SUVA erfasste sowohl direkte als auch indirekte Steuern (BGE 131 I 394 E. 3.3). Die Vorschrift findet auf die kantonalen Steuern Anwendung. Im Bereich der eidgenössischen Abgaben gelten die Sondernormen, welche die Steuerbefreiung von Bund, Kantonen und Gemeinden, ihrer Anstalten und Betriebe besonders regeln (vgl. Art. 56 lit. g des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]und dazu Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2004, Rz. 20 und 66 zu Art. 56; Art. 24 Abs. 1 des Verrechnungssteuergesetzes, SR 642.21). Es handelt sich um den allgemeinen Grundsatz der lex specialis. Solche Sondervorschriften enthalten auch die Art. 17 Abs. 4 MWSTV und 23 Abs. 1 MWSTG für die Steuerpflicht des Bundes, die öffentlich-rechtlichen Einrichtungen und mit öffentlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen. Diese Vorschriften gehen auch im Falle der
Beschwerdeführerin dem Art. 67 a.F. UVG vor (vgl. vorn E. 2 und 3).

6.2 Art. 67 UVG wurde auf den 1. Januar 2003 durch Art. 80 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts vom 6. Oktober 2000 (ATSG; SR 830.1) abgelöst. Er befreit nunmehr die "Versicherungsträger und Durchführungsorgane (...), soweit ihre Einkünfte und Vermögenswerte ausschliesslich der Durchführung der Sozialversicherung, der Erbringung oder der Sicherstellung von Sozialversicherungsleistungen dienen, von den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden und von Erbschafts- und Schenkungssteuern der Kantone und Gemeinden". Mit dieser Vorschrift wird nichts anderes zum Ausdruck gebracht, als was schon unter Art. 67 UVG galt, nämlich eine primär auf die Befreiung von den kantonalen Steuern gerichtete Ausnahme von der Steuerpflicht. Zudem beschränkt sie sich auf die direkten Steuern (vgl. BGE 131 I 394 E. 3). Aus dieser Bestimmung lässt sich ebenfalls nichts zu Gunsten der Beschwerdeführerin ableiten. Sie käme hier ohnehin ratione temporis noch nicht zur Anwendung.

6.3 Der von der Beschwerdeführerin weiter zitierte Art. 62d des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG; SR 172.010) führt zu keinem anderen Ergebnis. Art. 62d RVOG hat mit Wirkung ab 1. Dezember 2003 den Art. 10 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 26. März 1934 über die politischen und polizeilichen Garantien zugunsten der Eidgenossenschaft (Garantiegesetz, SR 170.21) ersetzt und entspricht wörtlich dieser Vorschrift. Art. 10 Abs. 1 des Garantiegesetzes sah vor, dass die Eidgenossenschaft sowie ihre Anstalten, Betriebe und unselbständigen Stiftungen von jeder Besteuerung durch die Kantone und Gemeinden befreit sind; ausgenommen sind die Liegenschaften, die nicht unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen (Fassung vom 5. Mai 1977, AS 1977 2249). Diese Steuerbefreiung bezieht sich ausdrücklich auf die Steuern der Kantone und Gemeinden (s. auch BGE 111 Ib 6 und ASA 59 206 E. 3). Eine Befreiung von der Mehrwertsteuer ergibt sich daraus nicht. Dass die Beschwerdeführerin nach diesen Bestimmungen von der Mehrwertsteuer ausgenommen sein soll, trifft daher nicht zu.

7.

Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, sie sei auch deshalb nicht steuerpflichtig, weil es sich bei ihren Leistungen um gleichartige Leistungen zwischen Gemeinwesen im Sinne von Art. 17 Abs. 4 MWSTV bzw. Art. 23 Abs. 3 MWSTG handle und sie keine gleichartigen Leistungen an Nichtgemeinwesen erbringe.

7.1 Nach Absatz 1 Satz 1 von Art. 23 MWSTG sind die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen, welche die massgebliche Mindestumsatzgrenze (Art. 21 Abs. 1, 25 Abs. 1 MWSTG) überschreiten, nur steuerpflichtig, wenn von den gesamten Umsätzen die Umsätze an Nichtgemeinwesen Fr. 25'000.– im Jahr übersteigen. Damit wird die subjektive Steuerpflicht festgelegt. Ist eine autonome Dienststelle nach diesem Absatz 1 (subjektiv) steuerpflichtig, so hat sie nach Absatz 3 von Art. 23 MWSTG die Umsätze an Nichtgemeinwesen, die gleichartigen Umsätze an andere Gemeinwesen und die gleichartigen Umsätze an Dienstellen des eigenen Gemeinwesens zu versteuern. Die Umsätze an Dienststellen des eigenen Gemeinwesens sind aber gemäss dieser Bestimmung nur dann zu versteuern, wenn die gleichartigen Umsätze zur Hauptsache an Nichtgemeinwesen erbracht werden. Eine vergleichbare Praxis bestand bereits zu Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV. Der Begriff der Gleichartigkeit von Leistungen wird dabei von der Eidgenössischen Steuerverwaltung weit gefasst, um Wettbewerbsverzerrungen zwischen dem privaten und

öffentlichen
Bereich weitgehend vermeiden zu können (vgl. Branchenbroschüre Nr. 16 Gemeinwesen vom Dezember 1994, S. 8; Metzger, a.a.O., N 5 zu Art. 23 MWSTG).
7.2 Zwischen den Parteien ist umstritten, ob es sich bei der Beschwerdeführerin um eine autonome Dienstelle im Sinne von Art. 23 Abs. 1 und 3 MWSTG handelt bzw. ob der Begriff Gemeinwesen in Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV auch Organisationen wie die Beschwerdeführerin umfasst. Die Frage kann offen bleiben. Aufgrund der eingereichten Unterlagen steht fest, dass die Beschwerdeführerin nicht nur Leistungen erbringt, für die sie vom Bund oder anderen Gemeinwesen entschädigt wird, sondern sie übt auch Tätigkeiten aus, für die sie von Dritten (Nichtgemeinwesen) bezahlt wird. So führt die Beschwerdeführerin beispielsweise Statistiken, wertet Unfälle aus und erbringt Beratungsleistungen im Auftrag von Versicherungen und Pensionskassen. Sie führt die Zentralstelle für Medizinaltarife und betreibt eigene Rehabilitationskliniken. Diese Leistungen setzen das Fachwissen, die besondere Befähigung sowie die Mittel und die Organisation der Beschwerdeführerin voraus. Sie zählen zu den Kernaufgaben der Beschwerdeführerin und gehören dem gleichen Bereich an wie die Leistungen, welche die Beschwerdeführerin auf dem Gebiet der Arbeitssicherheit gegenüber dem Bund erbringt. Es handelt sich um "gleichartige" Leistungen, welche die geforderte Limite von Fr.
25'000.– pro Jahr übersteigen. Wie gesagt ist der Begriff der gleichartigen Leistungen nach der Praxis in einem weiten Sinn zu verstehen. Da Gleichartigkeit der Leistungen gegeben ist, hat die Beschwerdeführerin nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV bzw. Art. 23 Abs. 3 MWSTG auch die Leistungen an den Bund zu versteuern.
8.
Aufgrund dieser Erwägungen ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin mit Bezug auf die hier zu beurteilenden Leistungen vollumfänglich der Besteuerung unterliegt. Das gilt für ihre Leistungen auf dem Gebiet der Arbeitssicherheit (Art. 81 ff. UVG), für die Verwaltung des Prämienzuschlages nach Art. 87 Abs. 2 UVG und die Führung des Sekretariats der EKAS. Die daraus erzielten Einnahmen unterliegen somit der Mehrwertsteuer zum Normalsatz. Die Berechnung der Steuerforderung gemäss Ergänzungsabrechnung ist betragsmässig nicht umstritten und zu bestätigen. Das führt zur Abweisung der Beschwerde.

Die Verfahrenskosten sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 30'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 28. Dezember 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: