Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-544/2013

Urteil vom 30. Oktober 2013

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Markus Metz, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Ralf Imstepf.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2006 - 4. Quartal 2009; Transportkosten).

Sachverhalt:

A.

A.a Die als Verein organisierte A._____ (nachfolgend: die Steuerpflichtige) mit Sitz in B._____ bezweckt die Betreuung benachteiligter Menschen und gewährt bedürftigen Personen im Raum B._____ Hilfe verschiedener Art. Für die Erreichung dieses Zwecks führt sie unter anderem verschiedene Sonderschulen für Kinder mit speziellen Bedürfnissen. Die Steuerpflichtige ist seit dem [Datum] im Register der Steuerpflichtigen eingetragen.

A.b Im Mai 2011 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der Steuerpflichtigen Kontrollen betreffend die Steuerperioden vom 1. Quartal 2006 bis zum 4. Quartal 2009 (Zeitraum vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2009) durch. Die ESTV stellte dabei insbesondere fest, dass die Steuerpflichtige einen Rahmenvertrag mit der Taxi C._____ AG (nachfolgend: die Taxiunternehmung) betreffend den Transport von Schülern aus den Sonderschulen geschlossen habe. Jeweils im Vorfeld habe die Steuerpflichtige abgeklärt, welche Schüler Anspruch auf Entschädigung der Fahrkosten durch die zuständige Stelle der Invalidenversicherung bzw. des Kantons St. Gallen(nachfolgend: die Kostenträger) hatten, um die daraus resultierenden Beträge ohne Mehrwertsteuer dem jeweiligen Kostenträger in eigenem Namen in Rechnung zu stellen. Diese separat in Rechnung gestellten Beförderungsleistungen seien unter Anwendung des massgeblichen Pauschalsteuersatzes (PSS) mehrwertsteuerpflichtig. Da lediglich die Schüler und nicht die Steuerpflichtige "subventionsberechtigt" seien, liege auch keine Subvention oder ein anderer Betrag der öffentlichen Hand vor. Nach diverser Korrespondenz zwischen der Steuerpflichtigen und der ESTV, welche nicht zu einer einvernehmlichen Lösung führten, forderte die ESTV mit "Einschätzungsmitteilung Nr. 227'946 / Verfügung" vom 26. September 2011 (nachfolgend: die EM) Mehrwertsteuer im Umfang von Fr. 277'333.-- zuzüglich Verzugszins von 5% ab dem 31. August 2008 (mittlerer Verfall) bis zum 31. Dezember 2009 bzw. 4.5% ab dem 1. Januar 2010 nach.

B.

Gegen die EM liess die Steuerpflichtige am 27. Oktober 2011 bei der ESTV "Einsprache" erheben. Sie beantragte festzustellen, dass die durch die Sonderschulen separat der Invalidenversicherung bzw. dem Kanton St. Gallen verrechneten Schülertransporte "mangels Leistungsaustausch respektive als nicht zum Entgelt gehörende Subventionen und andere

Beiträge der öffentlichen Hand (…) als nicht steuerbare Umsätze zu qualifizieren" seien. Obwohl die Steuerpflichtige auch über eigene, behindertengerechte Transportmittel verfüge, erbringe nicht sie den grössten Anteil der Leistungen gegenüber den transportierten Schülern. Vielmehr sei die Taxiunternehmung die eigentliche Leistungserbringerin. Daran ändere auch nichts, dass die Abrechnung aus administrativen und organisatorischen Gründen durch die Steuerpflichtige erledigt werde. Damit der jeweilige Kostenträger – also bis Ende 2007 die Invalidenversicherung, danach der Kanton St. Gallen – seiner Kontroll- und Trägerfunktion nachkommen könne, sei die Steuerpflichtige gezwungen gewesen, die Transportleistungen vorgängig bewilligen zu lassen und separat in Rechnung zu stellen. Im Übrigen dürfe sich aufgrund der Tatsache, dass die Steuerpflichtige als Stellvertreterin gegenüber dem Kostenträger aufgetreten sei, nichts am Subventionscharakter der Beiträge des jeweiligen Kostenträgers ändern. Eventuell seien die Beiträge für die Schülertransporte als Umsätze im Bereich der Sozialfürsorge oder der Sozialhilfe gemäss Art. 18 Ziff. 8 des (alten) Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) von der Steuer auszunehmen.

C.

Mit "Einspracheentscheid" vom 18. Dezember 2012 wies die ESTV die "Einsprache" der Steuerpflichtigen ab. Zur Begründung brachte die ESTV im Wesentlichen vor, dass es sich bei den Beiträgen zugunsten der Schulkinder nicht um Subventionen handle, sondern um Sozialversicherungsleistungen, welche den Schülern erlauben sollten, für an sie erbrachte Leistungen – wie die vorliegenden Transportleistungen – aufzukommen. Die Transportleistungen seien auch nicht – wie von der Steuerpflichtigen behauptet – von der Taxiunternehmung direkt an die Schüler erbracht worden. Vielmehr habe die Steuerpflichtige mittels Rahmenvertrags mit der Taxiunternehmung den Transport organisiert und für die Schüler Kostengutsprachen seitens der Kostenträger eingeholt. Somit habe sie nicht bloss die Transportkosten weiterverrechnet, sondern mit eigenen Leistungen ergänzt, um die Transportleistungen danach im eigenen Namen an die Kostenträger zu fakturieren. In Bezug auf das Eventualbegehren brachte die ESTV vor, dass gemäss der vom Bundesgericht geschützten Praxis Transportleistungen an behinderte, psychisch kranke oder suchtabhängige Personen nur dann unter Art. 18 Ziff. 8 aMWSTG fallen würden, sofern diese im Pensionspreis bzw. in der Tagespauschale enthalten seien. Liege keine pauschale Fakturierung vor, so müsse die

Transportleistung als unabhängige, steuerbare Leistung betrachtet werden.

D.
Gegen diesen "Einspracheentscheid" vom 18. Dezember 2012 liess die Steuerpflichtige (nachfolgend: die Beschwerdeführerin) am 1. Februar 2013 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie beantragt, den "Einspracheentscheid" unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV aufzuheben. Die Steuernachzahlung für die Jahre 2006 bis 2009 aufgrund der EM sei auf Fr. 11'446.-- zu korrigieren. Mit Ausnahme der Transportkosten für die Schüler akzeptiere sie die von der ESTV vorgenommen Aufrechnungen.

Die Beschwerdeführerin rügt zunächst eine unrichtige Tatsachenfeststellung seitens der ESTV. So hätten die Schüler – entgegen der Meinung der ESTV – keine Ansprüche auf Entschädigung gehabt. Auch habe die Beschwerdeführerin nie Transporte in eigenem Namen den Kostenträgern in Rechnung gestellt. Die Transportkosten seien zudem als Teil der Kosten für die Grundausbildung zu werten, für welche die Kantone aufkommen müssten.

In rechtlicher Hinsicht rügt die Beschwerdeführerin, die mehrwertsteuerliche Beurteilung der Transportleistungen durch die ESTV sei falsch. So würden nicht steuerbare Leistungen vorliegen, sondern steuerausgenommene Ausbildungsleistungen i.S.v. Art. 18 Ziff. 11 Bst. a aMWSTG. Eventualiter sei davon auszugehen, dass mangels Entgelt überhaupt kein Leistungsaustausch vorliege. Die vom jeweiligen Kostenträger erhaltenen Beiträge seien als Subventionen zu bewerten, welche nicht zum Entgelt gehören würden. Zudem bringt die Beschwerdeführerin vor, die ESTV berufe sich in ihrer Begründung ausschliesslich auf formelle Aspekte, ohne die wirtschaftlichen Gegebenheiten zu würdigen. Damit handle sie überspitzt formalistisch und verletze Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV; AS 2000 1347).

E.
In ihrer Vernehmlassung vom 25. März 2013 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Entgegen den Sachverhaltsergänzungen der Beschwerdeführerin hätten die Schüler sehr wohl einen Anspruch auf Entschädigung. Dieser sei bis Ende 2007 durch Art. 19 des (alten) Bundesgesetzes vom

19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung (aIVG; AS 1959 827) und danach durch Art. 197 Ziff. 2 der Übergangsbestimmungen zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) garantiert gewesen. Auch habe die Beschwerdeführerin Schülertransporte als separate Leistung in Rechnung gestellt. Dies ergebe sich einerseits aus den Vorbringen der Beschwerdeführerin in ihrer "Einsprache" vom 27. Oktober 2011, worin sie selber ausführe, Rechnungen unter detaillierter Auflistung aller transportierten Schüler gestellt zu haben. Andererseits würden auch entsprechende Fakturabeispiele vorliegen.

In rechtlicher Hinsicht bringt die ESTV vor, dass es sich bei den Transportleistungen um selbstständige (steuerbare) Leistungen handle, die nichts mit Bildung und Erziehung zu tun hätten. Aufgrund der selbstständigen Rechnungsstellung falle die Steuerausnahme gemäss Art. 18 Ziff. 11 aMWSTG ausser Betracht. Auch dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass kein Leistungsaustausch vorliege, könne nicht gefolgt werden. Da die Schüler individuelle Ansprüche gegenüber den Kostenträgern gehabt hätten (welche durch die Beschwerdeführerin geltend gemacht worden seien), seien die durch die Beschwerdeführerin erbrachten Transportleistungen entgeltlich erfolgt, womit ein Leistungsaustausch vorliege. Des Weiteren liege keine Subvention im Sinne des Mehrwertsteuerrechts vor, sondern individuelle Ansprüche der einzelnen Schüler. Im Übrigen seien die Voraussetzungen von Art. 45a aMWSTGV nicht erfüllt.

F.
Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien ist – soweit entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) 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 hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist dem-

nach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Auf die funktionelle Zuständigkeit ist im Folgenden einzugehen, wobei zunächst festzustellen ist, welches Recht anwendbar ist.

1.2.1 Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) in Kraft getreten. Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2006 bis 2008 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des MWSTG. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem aMWSTG sowie der aMWSTGV

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige und damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

1.2.2

1.2.2.1 Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein devolutives Rechtsmittel, welches die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1 und BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N. 1815). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 1816).

1.2.2.2 Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die

sog. "Sprungbeschwerde": Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff., auch zum Folgenden).

1.2.3 Der Erlass eines Einspracheentscheids setzt ausführungsgemäss voraus, dass vorgängig eine Verfügung ergangen ist, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann. Die Vorinstanz sieht diese Verfügung in der als "Verfügung" bezeichneten EM Nr. 227'946 vom 26. September 2011. Freilich ist es nach neuerer Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich nicht zulässig, eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG auszugestalten (vgl. nicht rechtskräftiges Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 4.2 f. mit Hinweisen).

Vorliegend stellt aber jedenfalls der als "Einspracheentscheid" bezeichnete Entscheid der ESTV vom 18. Dezember 2012 eine Verfügung gemäss Art. 5 VwVG dar. Indem die Beschwerdeführerin dagegen beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhob, hat sie einen allfälligen Verlust des Einspracheverfahrens (E. 1.2.2.1) zumindest in Kauf genommen. Ihre vorbehaltlose Beschwerdeführung direkt beim Bundesverwaltungsgericht ist unter diesen Umständen – in analoger Anwendung von Art. 83 Abs. 4 MWSTG – als "Zustimmung" zur Durchführung des Verfahrens der Sprungbeschwerde (E. 1.2.2.2) zu werten, zumal der "Einspracheentscheid" vom 18. Dezember 2012 einlässlich begründet ist (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 1.2.3 und E. 4.2.5.3).

1.2.4 Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig.

2.

2.1

2.1.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Dies erfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Als

Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

2.1.2 Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. "Leistungsverhältnis"; vgl. hierzu IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, § 4 N. 3, ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 592; FELIX GEIGER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Zürich 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 18 N. 2). Die Entgeltlichkeit stellt – vom Eigenverbrauch abgesehen (vgl. Art. 5 Bst. c aMWSTG) – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3).

2.1.3 Die Annahme eines Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 138 II 239 E. 3.2; 132 II 353 E. 4.1; 126 II 443 E. 6a m.w.H.). Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. "wirtschaftliche Betrachtungsweise"). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.8; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 m.w.H.; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8058/2008 vom 13. Januar 2011 E. 3.1, A-1579/2006 vom 19. November 2009 E. 3.1.1). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses genügt es, dass Leistung und Entgelt innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung das Entgelt auslöst. Zwischen Leistung und Entgelt muss damit ein kausaler, wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben sein (BVGE 2009/34 E. 2.2.1). Nicht von Bedeutung für die Frage des Leistungsverhältnisses ist weiter, ob das Entgelt wertmässig der erbrachten Leistung entspricht bzw. ob die Leistung freiwillig oder aufgrund eines Rechtsanspruchs erbracht wird. Entscheidend ist allein, dass eine Leistung im Austausch gegen ein Entgelt erbracht wird (Urteil des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003

E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6001/2011 vom 21. Mai 2013 E. 2.1.3).

2.1.4 Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt ist (wie auch bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage) primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht. Es ist zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die Leistung des Leistungserbringers zu erhalten (Urteil des Bundesgerichts 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 3; BVGE 2009/34 E. 2.2.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 4 N. 20; CLAUDIO FISCHER/CLAUDE GROSJEAN, Der Leistungsbegriff, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 711 f.). Grundsätzlich ohne Belang ist dagegen die Sichtweise des Leistungserbringers. Demnach muss die Leistung des Steuerpflichtigen, damit sie steuerbar ist, nicht zwingend auf den Erhalt eines Entgelts gerichtet sein (a.A. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 650 f.; HANS GEORG RUPPE/MARKUS ACHATZ, [österreichisches] Umsatzsteuergesetz Kommentar, Wien 2011, § 1 N. 67).

2.1.5

2.1.5.1 Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, ist zu prüfen, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 und 6.5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.1 m.w.H.). Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich nach konstanter Rechtsprechung nach dem Aussenauftritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6367/2011 vom 14. August 2012 E. 2.2.4 m.w.H.).

2.1.5.2 Von einem Vertrag zu Gunsten Dritter wird gemäss Rechtsprechung und Lehre zu Art. 112 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR; SR 220) gesprochen, wenn der Leistungsschuldner (Promittent) dem Leistungsempfänger (Promissar) die Leistung an einen Dritten verspricht (vgl. statt vieler: BGE 139 III 60 E. 5.2; PATRICK KRAUSKOPF, Der Vertrag zugunsten Dritter, Diss. Freiburg 2000, Rz. 12 ff.). Durch einen

unechten (gewöhnlichen) Vertrag zu Gunsten eines Dritten wird dieser zum Empfang der Leistung bloss ermächtigt (Art. 112 Abs. 1 OR), während ihm der echte (qualifizierte) Vertrag zu Gunsten Dritten zusätzlich ein eigenes Forderungsrecht einräumt (Art. 112 Abs. 2 OR; BGE 115 III 16 E. 2; vgl. RAINER GONZENBACH/CORINNE ZELLWEGER-GUTKNECHT, Obligationenrecht I, Basler Kommentar, 5. Aufl., Basel 2011, Art. 112 OR N. 13 ff.).

Die zivilrechtliche Unterscheidung wirkt sich auch auf die Beantwortung der mehrwertsteuerlichen Frage aus, wer nach aussen auftritt und damit wer Leistungserbringer bzw. Leistungsempfänger ist (E. 2.1.5.1). Beim echten Vertrag zu Gunsten Dritter, bei welchen der Dritte die Erfüllung des Vertrags verlangen kann, wird in der Lehre die (umstrittene) Meinung vertreten, dass der Promittent in seinem eigenen Namen und für seine Rechnung gegenüber dem Dritten auftrete. Der Dritte seinerseits, der die Erfüllung des Vertrags fordere, trete gegenüber dem Promittenten als Leistungsempfänger auf. Grundsätzlich bestünden keine wirtschaftlich relevanten Unterschiede zu einem Zweiparteienverhältnis, womit sich die gleiche mehrwertsteuerliche Behandlung rechtfertigt (PIERRE-MARIE GLAUSER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 [nachfolgend: mwst.com], Art. 11 N. 34; DERSELBE, Stipulation pour autrui et représentation en TVA, Schweizer Treuhänder [ST] 12/1998, S. 1463 ff.; a.A. OTTO-GERD LIPPROSS, [deutsche] Umsatzsteuer, 23. Aufl., Achim bei Bremen 2012, S. 84; RUPPE/ACHATZ, a.a.O., § 1 N. 287). Wie es sich damit verhält, kann vorliegend offen gelassen werden.

Anders beurteilt sich nämlich gemäss Lehre der (unechte) Vertrag zu Gunsten Dritter. Dem begünstigten Dritten kommt kein eigenes Forderungsrecht zu. Die Lehre geht davon aus, dass in wirtschaftlicher Hinsicht die Situation mit jener eines Unterakkordanten identisch ist (PIERRE-MARIE GLAUSER, mwst.com, Art. 11 N. 35). Demnach entstehen zwei mehrwertsteuerliche Leistungsverhältnisse. Einerseits ein solches zwischen dem Promittenten und dem Promissar und andererseits ein solches zwischen dem Promissar und dem Dritten. Der Promissar ist zugleich Leistungsempfänger als auch Leistungserbringer. Er empfängt die Leistung des Promittenten und tritt gegenüber dem Dritten bezüglich dieser Leistung als Leistungserbringer auf (vgl. für das deutsche Umsatzsteuerrecht: EBERHARD HUSMANN, in: Günter Rau/Erich Dürrwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Köln 1967/2012, § 1 N. 95; LIPPROSS, a.a.O., S. 84).

2.2 Das Entgelt stellt nicht nur Tatbestandselement des Steuerobjekts dar, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG; vgl. statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.1; BVGE 2011/44 E. 3.1). Dazu gehört alles, was die Empfängerin oder an ihrer Stelle eine dritte Person als Vermögenswert für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist somit auf das, was der Leistungsempfänger aufwendet und nicht auf das, was der Leistende erhält, abzustellen. Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtgrund in einem selbstständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsverhältnis haben. Was zum Entgelt zu zählen ist, bestimmt sich ebenfalls aus der Sicht des Abnehmers und nicht des Leistungserbringers. Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: BGE 126 II 443 E. 6a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.3 m.w.H.).

2.3 Nicht zum Entgelt gehören Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand (Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG). Im schweizerischen Recht findet sich keine allgemein anerkannte Umschreibung des Subventionsbegriffs; auch das aMWSTG definiert den Begriff nicht. Für das neue Recht konkretisiert ihn Art. 29 der vorliegend allerdings nicht anwendbaren Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) mit einer nicht abschliessenden Liste von Subventionsbeispielen. Das Bundesgericht umschreibt Subventionen allgemein als "Leistungen" kraft öffentlichen Rechts, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgebenden führt. Mit der Subventionierung will der Subventionsgeber beim Empfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen, das zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke geeignet erscheint. Sind mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifischen Leistungen verknüpft und ist der Subventionsempfänger frei, wie er – allenfalls im Rahmen eines allgemeinen Leistungsauftrags an ihn – die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, so deutet dies auf eine Subvention hin. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung des Subventionsempfängers erfolgt die Subventionierung ohne wirtschaftliche Gegenleistung. Subventionen sind damit von vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustauschs, sie sind nicht Entgelt für eine

vom Subventionsempfangenden zu erbringende marktwirtschaftliche Leistung und fliessen folgerichtig nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein (BGE 126 II 443 E. 6b ff.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-382/2010 vom 21. September 2010 E. 2.2.1 m.w.H.).

2.4

2.4.1 Die in Art. 18 aMWSTG enthaltenen Steuerausnahmen gelten als sog. "unechte" Steuerbefreiungen. Dies bedeutet, dass derjenige, welcher den Umsatz erbringt, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf den Eingangsleistungen belastet bleibt oder diese verdeckt auf die Leistungsempfänger überwälzt. Es wird aufgrund der Systemwidrigkeit dieser in Art. 18 aMWSTG genannten Steuerausnahmen davon ausgegangen, dass diese "eher restriktiv" bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (BGE 124 II 372 E. 6a, BGE 124 II 193 E. 5e; Urteil des Bundesgerichts 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.4). Primär sind die Ausnahmebestimmungen nach Art. 18 aMWSTG (wie andere Rechtsnormen auch) aber weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck "richtig" auszulegen (statt vieler: BGE 138 II 251 E. 2.3.3).

2.4.2 Nach der am 1. Juli 2002 in Kraft gesetzten Fassung von Art. 18 Ziff. 11 aMWSTG (AS 2002 1481) sind im Bereich der Erziehung und Bildung mit Ausnahme der in diesem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen Leistungen sowie Beherbergungsleistungen bestimmte Leistungen von der Steuer ausgenommen. Insbesondere gilt dies für Leistungen im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und beruflichen Umschulung einschliesslich des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts (Art. 18 Ziff. 11 Bst. a aMWSTG). Ferner sind auch Umsätze aus Kursen, Vorträgen sowie anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art von der Steuer ausgenommen (vgl. Art. 18 Ziff. 11 Bst. b aMWSTG in der am 1. Juli 2002 in Kraft getretenen Fassung).

2.4.3 Gemäss der Verwaltungspraxis muss, damit eine Leistung bildenden Charakter im Sinne von Art. 18 Ziff. 11 Bst. a und b aMWSTG in der am 1. Juli 2002 in Kraft getretenen Fassung hat, "ihr in erster Linie verfolgtes Ziel aus Sicht des Leistungserbringers die Vermittlung von Wissen sein" (Ziff. 5 Branchenbroschüre Nr. 19 Bildung und Forschung [BB Bildung und Forschung] in der für die Zeitspanne vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 geltenden Fassung). Bildungsleistungen sind daher

abzugrenzen von anderen Leistungen, welche zwar auch Wissen vermitteln könnten, deren in erster Linie verfolgtes Ziel indessen ein anderes sei (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5116/2012 vom 31. Juli 2013 E. 2.3).

2.5

2.5.1 Am 1. Juli 2006 ist Art. 45a aMWSTGV in Kraft getreten. Gemäss dieser Bestimmung wird allein aufgrund von Formmängeln keine Steuernachforderung erhoben, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung zur Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Im konkreten Einzelfall lässt die ESTV es genügen, dass die steuerpflichtige Person das Fehlen eines Steuerausfalls bloss glaubhaft macht oder, wenn es offenkundig ist, dass ein solcher Ausfall nicht vorliegt, wird von einem Nachweis auch abgesehen (vgl. Praxismitteilung der ESTV vom 31. Oktober 2006 "Behandlung von Formmängeln").

Art. 45a aMWSTGV wurde von den Gerichten – soweit hier interessierend – als im Einklang mit dem Gesetz erachtet (Urteil des Bundesgerichts 2C_814/2010 vom 23. September 2011 E. 5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6555/2007 vom 30. März 2010 E. 2.3.2 m.w.H.).

2.5.2 Art. 45a aMWSTGV betrifft einzig Formmängel. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern "pragmatisch" angewendet werden. Es soll vermieden werden, dass das Nichteinhalten von Formvorschriften zu Steuernachbelastungen führt. Gesetzmässige Vorschriften werden dadurch gemäss ständiger Rechtsprechung nicht aufgehoben. Sie bleiben vielmehr gültig und sind von den Steuerpflichtigen zu beachten. Materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben von diesem Verordnungsrecht ohnehin unberührt. So bleibt das Vorhandensein einer Rechnung (oder eines entsprechenden Belegs) eine unabdingbare, materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 5.7). Fehlt die Rechnung, kann dieser Mangel nicht über Art. 15a oder 45a aMWSTGV geheilt werden (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2963/2012 vom 12. März 2013 m.w.H.).

2.6 Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut. Ist der Text nicht klar

oder sind verschiedene Deutungen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit andern Bestimmungen zukommt. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1, BGE 129 II 114 E. 3.1). Namentlich bei neueren Texten kommt den Materialien eine besondere Stellung zu, weil veränderte Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis eine andere Lösung weniger nahe legen (BGE 128 I 288 E. 2.4). Die Rechtsprechung lässt sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten und stellt nur dann allein auf das grammatikalische Element ab, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergibt (BGE 125 II 333 mit Hinweisen; BVGE 2007/24 E. 2.3). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 130 II 65 E. 4.2). Allerdings findet die verfassungskonforme Auslegung – auch bei festgestellter Verfassungswidrigkeit – im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranke (Art. 190 BV; BGE 131 II 697 E. 4.1, BGE 129 II 249 E. 5.4).

3.

3.1

Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung der an die Schüler der Sonderschulen geleisteten Transportleistungen bei der Beschwerdeführerin. Die rechtliche Beurteilung hängt zunächst davon ab, ob ein Leistungsverhältnis im mehrwertsteuerlichen Sinn zwischen ihr und den Schülern vorliegt (E. 3.2). Es stellt sich diesbezüglich die Frage, ob die von der Beschwerdeführerin vereinnahmten Zahlungen der Kostenträger als Subventionen zu betrachten sind (E. 3.2.3). Ist ein Leistungsverhältnis zu bejahen, muss überprüft werden, ob dieses – wie von der Beschwerdeführerin gerügt – allenfalls als Bildungsleistung i.S.v. Art. 18 Ziff. 11 aMWSTG von der Besteuerung ausgenommen ist (E. 3.3). Schliesslich ist auf die Rüge der Beschwerdeführerin einzugehen, die ESTV handle überspitzt formalistisch (E. 3.4).

3.2

3.2.1 Ob ein steuerbares Leistungsverhältnis vorliegt, beurteilt sich danach, ob eine Leistung und ein Entgelt vorliegen, welche wirtschaftlich miteinander verknüpft sind (E. 2.1.2 ff.). Die ESTV erblickt vorliegend ein steuerbares Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und

den Schülern, welche von ihr Transportleistungen empfangen würden. Das begriffsnotwendige Entgelt stellten die Zahlungen der Kostenträger an die Beschwerdeführerin dar. Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, dass sie zwar die Sonderschulung – also "Ausbildung und Transport im Rahmen der Schulweggarantie" – vornehme, dass sie dafür aber kein Entgelt von den Schülern erhalte, sondern für die Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe entschädigt werde. Da diese Entschädigung als Subvention i.S.v. Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG zu betrachten sei, welche nicht als Entgelt qualifiziert würde, liege überhaupt kein Leistungsverhältnis vor. Es sei m.a.W. davon auszugehen, dass kein steuerbares Leistungsverhältnis vorliege, da die Schüler kein Entgelt bezahlen würden. Im Sinne eines Eventualstandpunkts bringt die Beschwerdeführerin vor, dass die Transportleistungen durch die Taxiunternehmung und nicht durch sie selber erbracht werden.

3.2.2 Zunächst ist somit zu klären, wem die Transportleistungen zuzuordnen sind. Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich nach konstanter Rechtsprechung nach dem Aussenauftritt der beteiligten Personen, für welchen indizienhalber auf die zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen und die Rechnungsstellung abgestellt werden kann (E. 2.1.5.1 f.). Unbestrittenermassen schlossen die Schulen der Beschwerdeführerin mit der Taxiunternehmung am 8. November 2006 einen Rahmenvertrag. Darin verpflichtete sich Letztere, den Schulbusbetrieb der Schulen der Beschwerdeführerin gegen Entgelt zu übernehmen. Die Abrechnung erfolgte über die "Kaufmännische Leitung" der Beschwerdeführerin. Nicht Vertragspartner sind dagegen die zu befördernden Schüler. Sie sind lediglich die Begünstigten der Transportleistungen. Dem Vertrag lässt sich aber nicht entnehmen, dass die Schüler ein originäres und selbstständiges Forderungsrecht gegenüber der Taxiunternehmung gehabt hätten. Der Rahmenvertrag bzw. die auf diesem Rahmenvertrag basierenden Einzeltransportverträge qualifizieren sich somit als unechte Verträge zu Gunsten Dritter (E. 2.1.5.2), für welche aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise aufgrund des jeweiligen Aussenauftritts der Beteiligten je ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis zwischen dem Promissar (vorliegend der Beschwerdeführerin) und dem Promittenten (vorliegend der Taxiunternehmung) bzw. zwischen dem Promissar und dem Dritten (vorliegend den Schülern) entsteht (E. 2.1.5.2). Zudem verbuchte die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen die Leistungen aufwand- und ertragsseitig über die Erfolgsrechnung und organsierte die Abrechnung der Kosten. Die strittigen Transporttätigkeiten wurden somit von der Be-

schwerdeführerin (und nicht wie von ihr vorgebracht von der Taxiunternehmung) an die Schüler erbracht.

3.2.3

3.2.3.1 Weiter ist zu prüfen, ob den Transporttätigkeiten ein Entgelt gegenübersteht, womit bejahendenfalls von einem (grundsätzlich steuerbaren) Leistungsverhältnis im mehrwertsteuerlichen Sinn zwischen der Beschwerdeführerin und den Schülern auszugehen wäre. Wie bereits dargelegt, sieht die ESTV das steuerbare Entgelt in den Zahlungen der Kostenträger. Bei diesen Beiträgen handle es sich nicht um Subventionen, sondern um Sozialversicherungsleistungen zugunsten der Schulkinder, welche ihnen ermöglichen sollen, für die anfallenden Transportkosten aufzukommen. Die Beschwerdeführerin betrachtet diese Zahlungen dagegen nicht als Entgelt, da sie einerseits nicht von den Schülern stammen und andererseits Subventionen i.S.v. Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG darstellen würden.

3.2.3.2 Vorab sei festgehalten, dass zum Entgelt alles gehört, was die Empfängerin oder an ihrer Stelle eine dritte Person als Vermögenswert für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (E. 2.2). Vorliegend ist somit unerheblich, dass die Zahlungen nicht (direkt) von den Schülern stammen, sondern vom jeweiligen Kostenträger direkt an die Beschwerdeführerin geleistet wurden. Entscheidend ist einzig, dass ein Entgelt besteht, welches im Austausch mit einer Leistung erbracht wurde (sog. "innere wirtschaftliche Verknüpfung"; E. 2.1.3). Da die Gelder der Kostenträger an die Beschwerdeführerin ausgerichtet wurden, weil diese Schüler transportieren liess, ist dieses Erfordernis erfüllt.

3.2.3.3 Vorliegend ist – wie dargestellt – streitig, ob mit den Beiträgen des Kostenträgers individuelle Sozialversicherungszahlungen oder Subventionen an die Beschwerdeführerin vorliegen. Von Gesetzes wegen kein Entgelt im mehrwertsteuerlichen Sinn stellen Subventionen dar (E. 2.3). Als Subvention gelten – wie erwähnt – "Leistungen" kraft öffentlichen Rechts, die Personen 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. Sie sind nicht Entgelt für eine vom Subventionsempfänger zu erbringende marktwirtschaftliche Leistung.

3.2.3.4 Die ESTV steht die rechtliche Grundlage für die Beiträge der Kostenträger in Art. 19 Abs. 2 Bst. d aIVG. Nach dem Inkrafttreten des Bundesbeschlusses vom 3. Oktober 2003 zur Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufteilung zwischen Bund und Kantonen (NFA; AS 2007 5765) seien die Beiträge gemäss Art. 197 Ziff. 2 BV ab dem Jahr 2008 für mindestens drei Jahre von den Kantonen zu übernehmen gewesen. Die auf Grundlage dieser Bestimmung ausbezahlten Beiträge stünden den Schulkindern individuell zu, womit Sozialversicherungsleistungen vorliegen würden. Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, dass die Beiträge auf Grundlage von Art. 11 i.V.m. Art. 17 Abs. 2 des kantonalsanktgallischen Gesetzes über die Kantonsbeiträge an private Sonderschulen vom 31. März 1977 (Sonderschulgesetz; sGS 213.95) ausgeschüttet worden seien. Bis Ende 2007 habe Art. 11 des Sonderschulgesetzes auf die Bestimmungen des aIVG verwiesen. In der ab dem 1. Januar 2008 geltenden Fassung von Art. 11 des Sonderschulgesetzes sei unter anderem vorgesehen, dass der Kanton den Sonderschulen für die Kosten des Transports nach den Bestimmungen des aIVG Betriebsbeiträge ausbezahle. Dieser Bestimmung könne kein Hinweis auf individuelle Ansprüche entnommen werden. Nichts anderes ergäbe sich aus der Richtlinie der Interkantonalen Vereinbarung für soziale Einrichtungen (IS-VE-Richtlinie) zur Leistungsabgeltung und zur Kostenrechnung der Konferenz der kantonalen Sozialdirektoren. In BGE 126 II 452 habe das Bundesgericht entschieden, dass solche Betriebsbeiträge (gestützt auf Art. 73 aIVG) Subventionen im Sinne des Mehrwertsteuerrechts darstellten, womit es vorliegend an einem Entgelt für die Transporttätigkeiten fehle.

3.2.3.5 Der Beschwerdeführerin ist zuzustimmen, dass das Bundesgericht entschieden hat, dass es sich bei Betriebsbeiträgen gemäss Art. 73 aIVG um Subventionen im mehrwertsteuerlichen Sinn handelt (BGE 126 II 452 E. 7). Mit diesen Beiträgen der Invalidenversicherung sollen die behinderungsbedingten Mehrkosten entschädigt werden. Die Betriebsbeiträge stellen keine Versicherungsleistungen im technischen Sinne dar, welche dem Versicherungsträger dem Versicherten bei Eintritt eines Versicherungsfalls schuldet. Vielmehr geht es um kollektive Leistungen der Invalidenversicherung an Institutionen, die eine Aufgabe gemäss Art. 73 ff. aIVG erfüllen (vgl. ULRICH MEYER-BLASER, Bundesgesetz über die Invalidenversicherung, 1. Aufl., Zürich 1997, S. 311).

Vorliegend erfolgten die Zahlungen der Kostenträger jedoch – entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin – nicht auf Grundlage von Art. 73 aIVG. Dies ergibt sich aus der ins Recht gelegten Verfügung des Bun-

desamts für Sozialversicherungen (BSV), Geschäftsfeld Invalidenversicherung, vom 7. Juli 2008. Darin werden die Transportkosten für die Berechnung des Betriebsbeitrags einer der Schulen der Beschwerdeführerin für das Jahr 2007 ausdrücklich nicht berücksichtigt, weil diese separat durch die Invalidenversicherung vergütet wurden. Somit bildeten die Transportkosten eben gerade nicht Teil des Betriebsbeitrags gemäss Art. 73 ff. aIVG. Vor diesem Hintergrund erübrigt sich die von der Beschwerdeführerin angebotene Befragung von D._____ und die Einholung einer Auskunft bzw. von Unterlagen des Kantons St. Gallen zur Finanzierung der Sonderschulen.

3.2.3.6 Die Rechtsgrundlage für die Zahlungen der Kostenträger an die Beschwerdeführerin bezüglich der Transportkosten ist vielmehr in Art. 19 ff. aIVG (bis Ende 2007) und Art. 197 Ziff. 2 der Übergangsbestimmungen der BV bzw. dem kantonalen Sonderschulgesetz zu finden (ab 2008). An die Sonderschulung bildungsfähiger Versicherter, die das 20. Altersjahr noch nicht vollendet haben und denen infolge Invalidität der Besuch der Volksschule nicht möglich oder nicht zumutbar ist, wurden bis zum Inkrafttreten der NFA am 1. Januar 2008 gemäss Art. 19 Abs. 1 Satz 1 aIVG Beiträge gewährt, welche unter anderem besondere Entschädigungen für die mit der Überwindung des Schulweges im Zusammenhang stehenden invaliditätsbedingten Kosten umfassten (Art. 19 Abs. 2 Bst. d aIVG). Die Invalidenversicherung übernahm die Kosten für die Transporte, die für den Besuch der Sonderschule notwendig sind, höchstens jedoch für die Fahrt bis zur nächstgelegenen geeigneten Durchführungsstelle (Art. 8quater Abs. 1 Satz 1 und 2 der Verordnung vom 17. Januar 1961 über die Invalidenversicherung [aIVV; AS 1961 29]). Vergütet wurden die Kosten, die den Preisen der öffentlichen Transportmittel für Fahrten auf dem direkten Weg entsprechen (Art. 8quater Abs. 2 Bst. a aIVV), oder die Kosten des von der Sonderschule organisierten oder durch die Erziehungsberechtigten der versicherten Person durchgeführten Transports (Art. 8quater Abs. 2 Bst. b aIVV). Berechtigter dieser Transportkostenvergütung war der Versicherte selber – im vorliegenden Sachverhalt also der jeweilig transportierte Schüler.

Seit Inkrafttreten der NFA am 1. Januar 2008 trägt der Kanton St. Gallen gemäss Art. 11 Abs. 1 Bst. b Ziff. 1 Sonderschulgesetz die Transportkosten i.S.v. Art. 8quater aIVV. Laut Wortlaut und Systematik des Sonderschulgesetzes scheinen die Transportkostenentschädigungen im Gegensatz zu Art. 19 aIVG nicht mehr wie unter Art. 19 Abs. 2 Bst. d aIVG individuelle Entschädigungen der Versicherten (also den Sonderschülern)

darzustellen, sondern Betriebsbeiträge, die dem Sonderschulträger zustehen. Wie die ESTV richtigerweise festhält, wäre eine solche Auslegung des Sonderschulgesetzes jedoch nicht verfassungskonform (E. 2.6). Gemäss Art. 197 Ziff. 2 der Übergangsbestimmungen der BV übernehmen die Kantone ab 1. Januar 2008 die bisherigen Leistungen der Invalidenversicherung an die Sonderschulung, bis sie über kantonal genehmigte Sonderschulkonzepte verfügen, mindestens jedoch während drei Jahren. Die vorliegend streitigen Steuerperioden befinden sich innerhalb dieser Dreijahresfrist. Die Übernahme der bisherigen Leistungen durch die Kantone darf m.a.W. nicht zu einer Verschlechterung der rechtlichen Ansprüche der Schüler führen. Dies kann nun aber nichts anderes bedeuten, als dass die Sonderschüler bis zum Ablauf dieser Frist auch weiterhin individuelle Ansprüche auf Transportkostenentschädigung hatten (vgl. auch die Botschaft vom 14. November 2001 zur Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgaben zwischen Bund und Kantonen [NFA], BBl 2002 2417, und Art. 62 Abs. 3 BV).

3.2.3.7 Da nach dem Ausgeführten sowohl unter altem Recht gemäss Art. 19 aIVG als auch unter dem verfassungskonform ausgelegten kantonalen Recht zumindest im vorliegend einzig zu beurteilenden Zeitraum die Transportkostenentschädigung als individueller Anspruch der Schüler gegenüber dem jeweiligen Kostenträger zu betrachten ist (E. 3.2.3.6), steht fest, dass die Beschwerdeführerin die Entschädigung nur im Namen und auf Rechnung der Sonderschüler einziehen konnte. Der ESTV ist somit zuzustimmen, dass die Entschädigung eigentlich zunächst an die jeweiligen Sonderschüler zu zahlen gewesen wäre, welche damit dann ihrerseits die Beschwerdeführerin für deren Transportleistungen (E. 3.2.2) hätten entschädigen müssen. Dass die Beschwerdeführerin die Transportentschädigung direkt beim Kostenträger geltend machte, vermag mit Blick auf den reduzierten Verwaltungsaufwand durchaus sinnvoll erscheinen. Die konkrete Zahlungsabwicklung darf aber in Bezug auf die mehrwertsteuerliche Beurteilung vorliegend keine Rolle spielen.

3.2.4 Im Ergebnis stehen somit den der Beschwerdeführerin zuordenbaren Transportleistungen (E. 3.2.2) ein Entgelt gegenüber – nämlich die Transportentschädigungen seitens der Sonderschüler (E. 3.2.3). Da das Entgelt (wie soeben beschrieben) eigentlich von den Sonderschülern – und nicht von den staatlichen Kostenträgern – an die Beschwerdeführerin geleistet wird, kann im Übrigen keine Subvention i.S.v. Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG vorliegen. Dass die Transportleistungen und das Entgelt wirtschaftlich miteinander verknüpft sind, wird im Übrigen zu Recht nicht

bestritten. Die Voraussetzungen, welche an ein steuerbares Leistungsverhältnis gestellt werden, sind damit vorliegend erfüllt (E. 2.1).

Vor diesem Hintergrund braucht auf den Eventualstandpunkt der ESTV, es liege ein steuerbares Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem Kanton vor, nicht eingegangen zu werden. Auch eine Beurteilung der von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Aufteilung zwischen Umsätzen der Beschwerdeführerin und solchen der Taxiunternehmung erübrigt sich. Dementsprechend braucht darüber – obwohl durch die Beschwerdeführerin angeboten – nicht Beweis geführt zu werden.

3.3

3.3.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass gemäss Art. 18 Ziff. 11 Bst. a aMWSTG Leistungen im Bereich Bildung und Erziehung von Kindern und Jugendlichen von der Besteuerung ausgenommen seien. Da gemäss ständiger Rechtsprechung der verfassungsrechtliche Anspruch auf ausreichenden Grundschulunterricht (Art. 19 i.V.m. Art. 62 BV) auch den Anspruch auf Transport (oder allenfalls andere Massnahmen) umfasse, seien (neben den eigentlichen Bildungs- und Erziehungsleistungen) auch die Transportleistungen von der Besteuerung ausgenommen. Da die Beschwerdeführerin im Übrigen mit Pauschalsteuersatz abrechne, führe die ausgenommene Leistung zu keiner Vorsteuerkorrektur.

Die ESTV bringt dagegen vor, dass es sich bei den Transportleistungen um selbstständige, steuerbare Leistungen handle, woran der verfassungsmässige Anspruch auf ausreichenden Grundschulunterricht nichts zu ändern vermöge.

3.3.2 Vorab ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin – entgegen ihren teils widersprüchlichen Vorbringen – gegenüber dem jeweiligen Kostenträger über die Transportkosten separat abgerechnet hat. Dies ergibt sich aus den ins Recht gelegten Rechnungen der Beschwerdeführerin an den Kanton St. Gallen für "Schülertransporte". Das Bundesgericht schützte in BGE 126 II 443 die Praxis der ESTV, wonach Beförderungen steuerausgenommen sind, wenn sie im Pensionspreis bzw. in einer Tagespauschale inbegriffen sind. Bei separater Verrechnung sind die Leistungen aber einzeln mehrwertsteuerlich zu behandeln. Die ESTV hat daher zu Recht vorgebracht, dass es sich bei den Transportleistungen um separate, von den Bildungs- und Erziehungsleistungen der Beschwerdeführerin selbstständige Leistungen handelt. Dass die Beschwerdeführerin auf-

grund der gesetzlichen Vorgaben bzw. der IVSE-Richtlinie zur separaten Abrechnung anscheinend verpflichtet war, spielt für die mehrwertsteuerliche Bewertung keine Rolle.

3.3.3 Art. 18 Ziff. 11 aMWSTG nimmt Bildungs- und Erziehungsleistungen – also Leistungen, deren in erster Linie verfolgtes Ziel aus Sicht des Leistungserbringers die Vermittlung von Wissen ist – von der Besteuerung aus. Die Befreiung von der Besteuerung ist jedoch nur eine "unechte", da zwar die Leistungen nicht versteuert werden müssen, der Vorsteuerabzug aber nicht geltend gemacht werden kann (E. 2.4.1).

Die vorliegend separat in Rechnung gestellten Transportleistungen bezwecken nicht unmittelbar die Vermittlung von Wissen, sondern den Transport der Schüler zur jeweiligen Schule und wieder zurück an ihren Wohnsitz. Sie können dementsprechend für sich alleine nicht als steuerausgenommene Bildungs- oder Erziehungsleistungen qualifiziert werden. Entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin vermag daran nichts zu ändern, dass die Transportleistungen allenfalls als Teil des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf ausreichenden Grundschulunterricht zu betrachten sind. Denn mehrwertsteuerlich ist einzig entscheidend, dass die separat in Rechnung gestellten Leistungen selbstständig zu bewerten sind.

3.3.4 Im Ergebnis sind somit die im Streit liegenden Transportleistungen nicht i.S.v. Art. 18 Ziff. 11 aMWSTG unecht von der Steuer befreit. Die Beschwerdeführerin vermag mit der entsprechenden Rüge demgemäss nicht durchzudringen. Dass eine andere Steuerausnahme – beispielsweise die Befreiung der Beförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen in dafür besonders eingerichteten Transportmitteln (Art. 18 Ziff. 7 aMWSTG) oder diejenige im Bereich der Sozialfürsorge (Art. 18 Ziff. 8 aMWSTG) – einschlägig wäre, bringt die Beschwerdeführerin vor Bundesverwaltungsgericht nicht mehr vor und ist aufgrund des vorgebrachten Sachverhalts auch nicht naheliegend. Dementsprechend sind die Transportleistungen ordentlich steuerbar.

3.4 Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, die ESTV handle überspitzt formalistisch, da sie die Transportleistungen nicht der Taxiunternehmung sondern der Beschwerdeführerin zuordne. Aufgrund von Art. 45a aMWSTGV dürfe nicht mehr auf Grundlage der formellen Abwicklung geurteilt werden.

Wie bereits dargelegt (E. 2.1.5), wird eine Leistung derjenigen Person zugerechnet, die nach aussen auftritt. Zur Beantwortung der Frage, ob ein relevanter Aussenauftritt vorliegt, sind die Gesamtumstände zu würdigen. Dabei bilden insbesondere auch die zivilrechtlichen Verhältnisse Indiz, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger anzusehen ist. Dass vorliegend die ESTV die zivilrechtlichen Verhältnisse miteinbezogen hat, kann ihr somit nicht zum Vorwurf gemacht werden. Entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin liegt somit kein überspitzt formalistisches Verhalten der ESTV vor. Die Anwendung von Art. 45a aMWSTGV setzt im Übrigen voraus, dass ein Formmangel seitens des Steuerpflichtigen vorliegt. Nach dem Ausgeführten ist ein solcher aber nicht erkennbar. Die Beschwerdeführerin vermag somit mit der Rüge, Art. 45a MWSTGV sei verletzt, nicht durchzudringen.

4.

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde abzuweisen. Die Beschwerdeführerin hat als unterliegende Partei die Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 10'000.-- zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Sie werden mit dem von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Ein Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 10'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Michael Beusch	Ralf Imstepf

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 (Art. 42 BGG).

Versand: