Urteilskopf

140 I 153

13. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. Verein A. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_1143/2013 / 2C_1144/2013 vom 28. Juli 2014

Regeste (de):
Art. 19, 62 und 197 Ziff. 2 BV; Art. 5, 18 Ziff. 11 lit. a, Art. 33 Abs. 1 und 6 lit. b MWSTG 1999; Art. 19 Abs. 2 lit. d IVG in der Fassung vom 5. Oktober 1967; Art. 8quater IVV in der Fassung vom 21. Mai 2003; Art. 11 Abs. 1 des Gesetzes (des Kantons St. Gallen) vom 31. März 1977 über Kantonsbeiträge an private Sonderschulen in der Fassung vom 23. September 2007. Rechtsnatur der Vergütung der Transportkosten aufgrund der Beförderung der (Sonder-)Schulpflichtigen.

Dem Rechtsanspruch auf ausreichenden und unentgeltlichen Grundschulunterricht steht die Rechtspflicht zum Besuch des Unterrichts gegenüber ("Pflichtrecht"). Hauptpflicht des Schulträgers, den Unterricht durchzuführen, und Nebenpflicht, bei sonst unzumutbarem Schulweg den Transport der Schulpflichtigen zu besorgen (E. 2). Beides hat der Schulträger im Sachbereich von Art. 19 BV unentgeltlich anzubieten, was einen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch mit den Schulpflichtigen ausschliesst. Die Vergütung der Transportkosten durch die Eidgenössische Invalidenversicherung bzw. seit 2008 durch den jeweiligen Kanton an die Sonderschulträger fällt mehrwertsteuerlich unter die Subventionen (E. 3).

Regeste (fr):
Art. 19, 62 et 197 ch. 2 Cst.; art. 5, 18 ch. 11 let. a, art. 33 al. 1 et 6 let. b LTVA 1999; art. 19 al. 2 let. d LAI dans sa version du 5 octobre 1967; art. 8quater RAI dans sa version du 21 mai 2003; art. 11 al. 1 de la loi (du canton de St Gall) du 31 mars 1977 sur les contributions cantonales aux écoles privées dans sa version du 23 septembre 2007. Nature juridique du remboursement des frais de déplacement liés au transport des écoliers fréquentant l'école obligatoire (spécialisée).

L'obligation de fréquenter l'enseignement est le pendant du droit à un enseignement de base suffisant et gratuit ("droit qui implique aussi des obligations"). Obligation principale de l'organisme responsable de l'établissement scolaire de dispenser l'enseignement et obligation accessoire d'organiser le transport jusqu'à l'école lorsque le trajet ne pourrait sinon pas être raisonnablement exigé de l'écolier (consid. 2). Ces deux prestations doivent être offertes gratuitement par l'organisme conformément à l'art. 19 Cst., ce qui a pour effet d'exclure un échange de prestations avec l'élève au sens de la LTVA. Le remboursement des frais de transport par l'assurance-invalidité respectivement, depuis 2008, par le canton concerné aux organismes d'enseignement spécialisé entre dans la catégorie des subventions au sens de la LTVA (consid. 3).

Regesto (it):
Art. 19, 62 e 197 n. 2 Cost.; art. 5, 18 n. 11 lett. a, art. 33 cpv. 1 e 6 lett. b LIVA 1999; art. 19 cpv. 2 lett. d LAI nella versione del 5 ottobre 1967; art. 8quater OAI nella versione del 21 maggio 2003; art. 11 cpv. 1 della legge (del Canton San Gallo) del 31 marzo 1977 sui contributi cantonali a scuole private speciali nella versione del 23 settembre 2007. Natura giuridica del rimborso delle spese di viaggio dovute al trasporto di allievi di scuola (speciale).

Il diritto ad un'istruzione scolastica di base sufficiente e gratuita trova il suo corrispettivo nell'obbligo di frequentare la scuola ("diritto che comporta degli obblighi"). Obbligo principale dell'organismo scolastico di garantire l'insegnamento e obbligo accessorio dello stesso di organizzare il trasporto fino a scuola, nel caso non possa essere ragionevolmente preteso che l'allievo vi provveda da solo (consid. 2). Nell'ambito di applicazione dell'art. 19 Cost., l'organismo scolastico deve adempiere a questi obblighi in maniera gratuita, ciò che esclude

uno scambio di prestazioni con gli allievi ai sensi dell'imposta sul valore aggiunto. Per l'imposta sul valore aggiunto, il rimborso agli organismi scolastici delle spese di trasporto da parte dell'assicurazione federale per l'invalidità rispettivamente, dal 2008, del singolo cantone ricade tra le sovvenzioni (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 154

BGE 140 I 153 S. 154

A. Der Verein A. mit Sitz in St. Gallen (nachfolgend: Verein) unterhält u.a. je eine Sonderschule für Kinder und Jugendliche mit geistiger oder körperlicher Behinderung, denen der Besuch der

BGE 140 I 153 S. 155

Regelschule aufgrund ihrer Invalidität unmöglich oder unzumutbar ist. Die beiden Sonderschulen und eine vereinsfremde dritte Institution haben am 8. November 2006 mit der B. Taxi AG einen "Rahmenvertrag" geschlossen, um den Schulpflichtigen einen Schulbusdienst anbieten zu können. Die Institutionen rechnen zentral über die Administration des Vereins mit dem Taxiunternehmen ab. Über den Ansatz von Fr. 1.90 pro gefahrenen Kilometer hinaus steht dem Taxiunternehmen ein Fixbetrag von zwei Rappen (inklusive Mehrwertsteuer) pro Kilometer zu, dies zur Deckung dessen Organisationsaufwandes. In der Folge belastet die Administration des Vereins die beförderungsbedingten Kosten an den gesetzlichen Kostenträger weiter. Bis Ende 2007 war dies die Eidgenössische Invalidenversicherung, seither der Kanton St. Gallen. Die Weiterverrechnung erfolgt ohne Gewinnzuschlag.

B. Der Verein ist mehrwertsteuerpflichtig und rechnet mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) nach Pauschalsteuersätzen ab. Er hat für die Versteuerung seiner steuerausgenommenen Umsätze nicht optiert. Die Eidgenössische Steuerverwaltung gelangte anlässlich einer Kontrolle zum Schluss, die dem Kostenträger fakturierten Beförderungsleistungen seien steuerbar. Zuletzt mit Entscheiden des Bundesverwaltungsgerichts vom 30. Oktober 2013 wurden die Nachbelastungen gebilligt (A-544/2013 und A-555/2013). Das Bundesgericht heisst die dagegen gerichteten Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten des Vereins gut. (Zusammenfassung)

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2.

2.1 Streitig und zu prüfen sind mehrwertsteuerliche Nachbelastungen, die einerseits die Perioden vom ersten Quartal 2006 bis zum vierten Quartal 2009, anderseits das Steuerjahr 2010 betreffen. Zu klären ist, auf welche Weise die Vergütung der Transportkosten seitens der Eidgenössischen Invalidenversicherung (bis 2007)

beziehungsweise des Kantons St. Gallen (ab 2008) mehrwertsteuerlich zu würdigen ist.

2.2 Dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung kommt im Abgaberecht, das in enger Wechselwirkung zu anderen Rechtsgebieten steht, hohe Bedeutung zu ( BGE 139 II 460 E. 3.3 S. 467 [BVG/MWSTG]; BGE 138 II 32 E. 2.3.1 S. 39 [BGBB/StHG], BGE 138 II 300 E. 3.6.2 S. 308 [ZGB/DBG]; 136 V 258 E. 4.7 S. 266 f. [OR/AHVV]).



Bei Anwendung des Bundessteuerrechts können (und müssen) deshalb die Praxis und Doktrin zur ähnlich gelagerten fremdrechtlichen Frage herangezogen werden, solange keine triftigen Gründe ersichtlich sind, die eine unterschiedliche Behandlung nahelegen ( BGE 139 II 460 E. 3.3 S. 467; BGE 137 III 369 E. 4.3 S. 373). Im konkreten Fall stellen sich Rechtsfragen bildungs- (hinten E. 2.3) und sozialversicherungsrechtlicher Natur (hinten E. 2.4), auf die vorfrageweise einzugehen ist.

2.3

2.3.1 Art. 19 BV gewährleistet den Anspruch auf ausreichenden und unentgeltlichen Grundschulunterricht ( BGE 138 I 162 E. 3.1 S. 164 mit Hinweisen). Die Norm begründet den rechtlich durchsetzbaren verfassungsmässigen Individualanspruch auf eine positive staatliche Leistung im Bildungsbereich. Sie umschreibt damit ein soziales Grundrecht (AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Bd. II: Les droits fondamentaux, 3. Aufl. 2013, N. 1560; GIOVANNI BIAGGINI, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2007, N. 3 zu Art. 19 BV). "Schulpflichtige" in diesem Sinne und Träger des Rechtsanspruchs sind Kinder und Jugendliche vom Kindergarten, soweit dieser obligatorisch ist (Urteil 2C_433/2011 vom 1. Juni 2012 E. 3.3, in: RDAF 2013 I S. 556, ZBl 113/2012 S. 546), bis und mit der Sekundarstufe I ( BGE 133 I 156 E. 3.5.3 S. 163; BGE 129 I 35 E. 7.4 S. 39).

2.3.2 Die Schulhoheit liegt bei den Kantonen (Art. 62 Abs. 1 BV in Verbindung mit Art. 3 BV; SCHMID/SCHOTT, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Aufl. 2008, N. 9 zu Art. 62 BV). Sie haben in organisatorischer, fachlicher und finanzieller Hinsicht für einen ausreichenden Grundschulunterricht zu sorgen, der allen Kindern offensteht (Art. 62 Abs. 2 Satz 1 BV in der Fassung vom 16. Dezember 2005, in Kraft seit 21. Mai 2006 [AS 2006 3033]).Der Grundschulunterricht ist obligatorisch und untersteht staatlicher Leitung oder Aufsicht. An öffentlichen Schulen ist er unentgeltlich (so Art. 62 Abs. 2 Sätze 2 und 3 BV, wiederum in der Fassung vom 16. Dezember 2005). Aus dem Blickwinkel der Schulpflichtigen verbriefen die Art. 19 und 62 BV ein "Pflichtrecht": Dem individuellen Rechtsanspruch auf ausreichenden und unentgeltlichen Grundschulunterricht steht die individuelle Rechtspflicht zum Besuch des Unterrichts gegenüber (vgl. PASCAL MAHON, in: Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, Jean-François



Aubert/Pascal Mahon [Hrsg.], 2003, N. 1 zu Art. 19 BV). Dies begründet ein besonderes Rechtsverhältnis zwischen Schulträger und Schulpflichtigen (vgl. REGULA KÄGI-DIENER, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Aufl. 2008, N. 17 zu Art. 19 BV).

2.3.3 Der Anspruch auf ausreichenden und unentgeltlichen Unterricht bezieht sich auf den Ort, an dem die Schulpflichtigen sich mit der Zustimmung ihrer Erziehungsberechtigten gewöhnlich aufhalten (MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl. 2008, S. 796). Fallen Wohn- und Schulort auseinander, darf dies zu keiner Einschränkung des Anspruchs im Sinne von Art. 19 BV führen ( BGE 133 I 156 E. 3.1 S. 158; BGE 129 I 12 E. 4.2 S. 16, BGE 129 I 35 E. 7.3 S. 38). Ist der Schulweg übermässig lang, weist er eine ungünstige Topografie auf oder erscheint er als besonders gefährlich, sodass er den Schulpflichtigen insgesamt unzumutbar ist, begründet dies einen Anspruch auf Unterstützung. Der Schulträger hat zu gewährleisten, dass die Schulpflichtigen sicher, zuverlässig und zeitgerecht zur Schule und zurück befördert werden. Seiner Beförderungspflicht kann er etwa dadurch genügen, dass er den Schulpflichtigen die Billettkosten erstattet oder einen Schulbus- oder Schultaxidienst einrichtet. Dem Schulträger steht es aber auch zu, die Erziehungsberechtigten zur Besorgung des Schultransports ihrer Kinder heranzuziehen, soweit ihnen der Transport möglich und zumutbar ist und die Kosten erstattet werden (Urteil 2C_433/2011 vom 1. Juni 2012 E. 4, in: RDAF 2013 I S. 556, ZBl 113/2012 S. 546; BGE 133 I 156 E. 3.1 S. 159). Während der Mittagspause kann die erneute Beförderung durch einen von der Schule organisierten Mittagstisch ersetzt werden (Urteil 2C_433/2011 vom 1. Juni 2012 E. 4.3).

2.3.4 Ergänzend zur Regelschule (Art. 62 Abs. 2 BV) obliegt den Kantonen eine vergleichbare Pflicht zum Betrieb der erforderlichen Sonderschule. Gemäss Art. 62 Abs. 3 BV (in der Fassung vom 3. Oktober 2003 [AS 2007 5765;BBl 2002 2291, 2003 6591, 2005 951], inKraft seit dem 1. Januar 2008) haben die Kantone für eine ausreichende Sonderschulung aller behinderten Kinder und Jugendlichen bis längstens zum vollendeten 20. Altersjahr zu sorgen. Auf Gesetzesstufe ergibt sich dasselbe aus Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Dezember 2002 über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen (BehiG; SR 151.3). Danach sorgen die Kantone dafür, dass behinderte Kinder und Jugendliche eine Grundschulung erhalten, die ihren besonderen Bedürfnissen angepasst ist.

BGE 140 I 153 S. 158

2.4

2.4.1 Mit der Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen (NFA; AS 2007 5779; BBl 2005 6029) ist am 1. Januar 2008 die alleinige organisatorische, fachliche und finanzielle Verantwortung hinsichtlich der Sonderschulung auf die Kantone übergegangen ( BGE 138 I 162 E. 3.1 S. 164). Die Bundesverfassung sieht eine dreijährige Übergangsfrist vor (hinten E. 2.4.4). Schon vor dem 1. Januar 2008 war die Finanzierung der Sonderschulung an sich Sache der Kantone, doch leistete die Eidgenössische Invalidenversicherung unter verschiedenen Rechtstiteln Beiträge. Sie tat dies insbesondere im Bereich der Transportkosten (dazu anschliessend) und - was betraglich stärker ins Gewicht fiel - mittels Bau- und Betriebsbeiträgen an die im Bereich der Sonderschulung tätigen Institutionen (Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung [IVG; SR 831.20]in der bis Ende 2007 geltenden Fassung). Die Betriebsbeiträge dienten der Deckung der behinderungsbedingten Mehrkosten der Betriebsführung, die der Institution erwuchsen ( BGE 106 V 93 E. 4 S. 98 ff.). Mehrwertsteuerlich standen sie mithin in keinem unmittelbaren Zusammenhang zu den Umsätzen der Institutionen ( BGE 126 II 443 E. 7 S. 457 f.).

2.4.2 Die Gesetzgebung über die Invalidenversicherung kennt die Priorität der Eingliederungsmassnahmen vor den Rentenleistungen (ULRICH MEYER, Bundesgesetz über die Invalidenversicherung [IVG], 2. Aufl. 2010, insb. S. 94 [zu Art. 8 Abs. 1 IVG]und S. 272 [zu Art. 28 Abs. 1 lit. a IVG]). Mit der ebenfalls am 1. Januar 2008 in Kraft getretenen 5. IV-Revision hat der Gesetzgeber diesen Grundsatz weiter hervorgehoben ( BGE 139 V 547 E. 5.7 S. 557; BGE 137 V 351 E. 4.2 S. 358). Unter die Eingliederungsmassnahmen fallen gemäss Art. 8 Abs. 3 lit. c IVG (in der von Anfang 2004 bis Ende 2007 geltenden Fassung gemäss 4. IV-Revision

[AS 2003 3837 3853; BBl 2001 3205]) Massnahmen für die Sonderschulung und die Betreuung von hilflosen Versicherten vor dem vollendeten 20. Altersjahr. Die Norm verweist auf Art. 19 IVG ("Die Massnahmen für besondere Schulung"; ebenso in der Fassung gemäss der 4. IV-Revision). Aufgrund von Art. 19 Abs. 1 IVG gilt: 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, werden Beiträge gewährt. Zur Sonderschulung gehört die eigentliche Schulausbildung sowie,



falls ein Unterricht in den Elementarfächern nicht oder nur beschränkt möglich ist, die Förderung in manuellen Belangen, in den Verrichtungen des täglichen Lebens und der Fähigkeit des Kontaktes mit der Umwelt. Die Beiträge umfassen namentlich "besondere Entschädigungen für die mit der Überwindung des Schulweges im Zusammenhang stehenden invaliditätsbedingten Kosten" (Art. 19 Abs. 2 lit. d IVG). Im Anschluss daran findet sich in Art. 8 quater der Verordnung vom 17. Januar 1961 über die Invalidenversicherung (IVV; SR 831.201; in der Fassung vom 21. Mai 2003, in Kraft vom 1. Januar 2004 [AS 20033859]bis zum 31. Dezember2007 [AS 2007 5823 5847])unter dem Titel "Entschädigung für die Transporte" folgende Konkretisierung: 1 Die Versicherung übernimmt die Kosten für die Transporte, die für den Besuch der Sonderschule und die Durchführung von Massnahmen nach Art. 8 ter Abs. 2 notwendig sind. Vergütet werden die Kosten höchstens bis zur nächstgelegenen geeigneten Durchführungsstelle. Wird eine entferntere Durchführungsstelle gewählt, so haben die Versicherten die entstehenden Mehrkosten selbst zu tragen. 2 Vergütet werden:
a. die Kosten, die den Preisen der öffentlichen Transportmittel für Fahrten auf dem direkten Weg entsprechen; oder b. die Kosten des von der Sonderschule organisierten oder durch die Erziehungsberechtigten der versicherten Person durchgeführten Transportes. (...).

2.4.3 Eingliederungsmassnahmen der Invalidenversicherung fallen rechtstechnisch unter die Sachleistungen (Art. 14 f. des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts [ATSG; SR 830.1]). Dies ist Ausdruck des im schweizerischen Sozialversicherungsrecht herrschenden Naturalleistungs- oder Sachleistungsprinzips ( BGE 140 V 130 E. 2.1 S. 132; UELI KIESER, ATSG-Kommentar, 2. Aufl. 2009, N. 10 zu Art. 14 ATSG). Auch der Ersatz der Kosten, die der versicherten Person etwa im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung erwachsen, gilt als Sachleistung (Urteil 8C_512/2008 vom 14. Januar 2009 E. 1.2). Vorbehalten bleiben einzig die Taggelder (Art. 8 Abs. 3 lit. e in Verbindung mit Art. 22 ff. IVG). Zwangsläufig werden solche in bar erbracht und unmittelbar der versicherten Person ausbezahlt.

2.4.4 Auf den 1. Januar 2008 sind die hier interessierenden Art. 8 Abs. 3 lit. c und Art. 19 IVG, je in der Fassung vom 21. März 2003, sowie Art. 73 IVG ersatzlos entfallen (vorne E. 2.4.1). Im Sinne



einer befristeten Anordnung bestimmt Art. 197 Ziff. 2 BV unter dem Titel "Übergangsbestimmungen zu Art. 62 (Schulwesen)" nunmehr: Die Kantone übernehmen ab Inkrafttreten des Bundesbeschlusses vom 3. Oktober 2003 (AS 2007 5765) zur Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen die bisherigen Leistungen der Invalidenversicherung an die Sonderschulung (einschliesslich der heilpädagogischen Früherziehung gemäss Art. 19 IVG), bis sie über kantonal genehmigte Sonderschulkonzepte verfügen, mindestens jedoch während drei Jahren.

2.5

2.5.1 Der Bund kann auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen einschliesslich Eigenverbrauch sowie auf Einfuhren eine Mehrwertsteuer erheben (Art. 130 Abs. 1 und Art. 196 Ziff. 14 BV). Charakteristisch für die Mehrwertsteuer ist der Austausch von Leistungen. Ein "Leistungsverhältnis" in diesem Sinne liegt vor, sofern zwischen der (Haupt-)Leistung (Lieferung oder Dienstleistung gemäss Art. 5 MWSTG 1999 [AS 2000 1300]) und der Gegenleistung ("Entgelt" im Sinne von Art. 33 Abs. 1 MWSTG 1999) ein hinreichender Konnex besteht ( BGE 140 II 88 E. 2.1 S. 82 f.). Dies setzt eine "innere wirtschaftliche Verknüpfung" voraus ( BGE 138 II 239 E. 3.2 S. 241; BGE 132 II 353 E. 4.1 S. 357 ["rapport économique étroit"]; BGE 126 II 443 E. 6a S. 451 f.), was wiederum in marktwirtschaftlich gleichwertigen (äquivalenten) Leistungen ("contrepartie économique équivalente") zum Ausdruck kommt. Massgebend für die Beurteilung sind die konkreten Vertragsverhältnisse (Urteil 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 2.2.1; vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, N. 648; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 N. 20; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, Kap. 2 N. 176; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, 1999, S. 230).

2.5.2 Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet, wobei zum Entgelt alles zählt, was der Leistungsempfänger - oder an seiner Stelle ein Dritter - als Gegenleistung für die Hauptleistung aufwendet (Art. 33 Abs. 1 und 2 MWSTG 1999). Beurteilung und Bemessung des Entgelts sind demnach aus der Sicht des Leistungsempfängers vorzunehmen (zum Ganzen Urteile 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 2.2.4; 2C_933/2012 vom 11. April 2013 E. 5.1, in: StR 68/2013 S. 543 [Zusammenfassung]). Das Entgelt kann sich



als Geld- oder als Sachleistung darstellen. Steuerbare Leistungen unterliegen im Regelfall dem Normalsatz (Art. 36 Abs. 3 MWSTG 1999).

2.5.3 Art. 18 MWSTG 1999 enthält einen abschliessenden Katalog grundsätzlich steuerbarer Leistungsverhältnisse, die von der objektiven Steuerpflicht ausgenommen sind. Darunter fallen auch die Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung einschliesslich des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts. Die damit zusammenhängenden gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen sind hingegen steuerbar (Art. 18 Ziff. 11 lit. a MWSTG 1999 in der Fassung vom 14. Dezember 2001, in Kraft seit dem 1. Juli 2002 [AS 2002 1480 1481]). Von derobjektiven Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen werden können nur Leistungen, die tatsächlich in engem Zusammenhang mit dem Erziehungs- und Bildungszweck stehen (Urteile 2C_641/2008 und 2C_642/2008 je vom 12. Dezember 2008 E. 3.2 [Fitnesscenter];2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 E. 7.1 [Fitnesscenter]; 2A.429/1999 vom20. September 2000 E. 3c [Ausbildertage],in: ASA 71 S. 57). Der Anwendungsbereich ist damit auf die eigentliche Vermittlung von Wissen und Kenntnissen beschränkt (Urteile 2C_359/2008 vom 23. Februar 2009 E. 4.2[Beratungsleistungen]; 2C_613/2007vom 15. August 2008 E. 2.2[Kaufmännischer Verband Schweiz]; 2A.269/2005 vom 21. März 2006 E. 5.2 [Coaching], in: RDAF 2007 II S. 325;CHANTAL ZBINDEN, La TVA dans le domaine de l'enseignement et de la formation, in: RDAF 53/1997 S. 53 ff., insb. S. 55 f.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl. 2003, N. 72).

2.5.4 Schliesslich nennt Art. 33 Abs. 6 lit. b MWSTG 1999 als "Nichtentgelt" die Subventionen und anderen Beiträge der öffentlichen Hand , selbst wenn deren Ausrichtung gestützt auf einen Leistungsauftrag er-

folgt (Urteile 2C_202/2011 vom 24. Oktober 2011 E. 3.2 [Schweizerische Rettungsflugwacht], in: ASA 80 S. 599;2A.233/1997 vom 25. August 2000 E. 8 [Kurtaxe], in: ASA 71 S. 157,RDAF 2003 II S. 256). Das Mehrwertsteuerrecht kennt keine eigene Definition der Subvention (Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV 1994; Art. 33 Abs. 6 lit. b MWSTG 1999; Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG 2009). Entsprechend dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung (vorne E. 2.2) ist auf die Subventionsgesetzgebung



zurückzugreifen. Im Vordergrund stehen die Finanzhilfen gemäss Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen (SuG; SR 616.1), also geldwerte Vorteile, die ausserhalb der (Bundes-)Verwaltung stehenden Empfängern gewährt werden, um die Erfüllung einer vom Empfänger gewählten Aufgabe zu fördern oder zu erhalten (Urteil 2C_105/2008 vom 25. Juni 2008 E. 3.2 [Aids-Hilfe Schweiz], in: ASA 78 S. 587). Entsprechendes gilt hinsichtlich der kantonalen Subventionsgesetzgebungen.

2.5.5 Mit der Subvention zielt die öffentliche Hand auf ein bestimmtes Verhalten , das im öffentlichen Interesse liegt, während es (zumindest in erster Linie) nicht darum geht, einen bestimmten Zustand herbeizuführen (Urteile 2C_105/2008 vom 25. Juni 2008 E. 3.2; 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 2.2 [”Gassenzimmer”], in: ASA 76 S. 248, RDAF 2006 II S. 61; BGE 126 II 443 E. 6c S. 453 [Behindertenheim]; GILG STÖRI, Verhaltenssteuerung durch Subventionen, 1992, S. 49). Auch die Bau- und Betriebsbeiträge gemäss Art. 73 IVG in der Fassung vom 21. März 2003 (vorne E. 2.4.1) fallen unter die Finanzhilfen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 SuG (Urteil 9C_153/ 2007 vom 15. November 2007 E. 1, nicht publ. in: BGE 133 V 598 ; BGE 130 V 177 E. 5.2 S. 181 [IVG]; ferner BGE 122 V 189 E. 4a S. 198 [AHVG]). Deshalb sind solche Beiträge auch mehrwertsteuerlich als Subvention zu betrachten ( BGE 126 II 443 E. 7 S. 457 f.) und gelten sie als ”unentgeltlich” (Urteile 2C_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.3 [Universität Bern]; 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 4.1 [Suva], in: ASA 78 S. 325).

3.

3.1 Streitig und unter dem Gesichtspunkt des Mehrwertsteuerrechts von 1999 zu klären sind die Rechtsbeziehungen zwischen dem Verein und dem Taxiunternehmen (hinten E. 3.2), den Schulpflichtigen (hinten E. 3.3) und dem Kostenträger (hinten E. 3.4). Dieselben Fragen stellen sich unter dem Mehrwertsteuerrecht von 2009 (hinten E. 3.5).

3.2

3.2.1 Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) ist der Rahmenvertrag vom 8. November 2006 zwischen dem Verein und dem Taxiunternehmen zustande gekommen. Die Leistungen des Taxiunternehmens sind unstreitig steuerbar. Der Vertrag liegt in den vorinstanzlichen Akten und kann ergänzend zu den vorinstanzlichen Feststellungen



beigezogen werden (Art. 105 Abs. 2 BGG). Danach ergibt sich, dass der Vertrag die Rubriken Allgemeines,

Fahrpersonal, Fahrzeug, Betrieb des Schulbusses, Abrechnung und Vertragsrücktritt umfasst. Er ist knapp und überschaubar gehalten, lässt aber nichts vermissen, was gewöhnlich Bestandteil eines derartigen Vertragsverhältnisses ist.

3.2.2 Der Verein, wie im Übrigen auch die Vorinstanz, halten Notwendigkeit und Bestand von Einzelverträgen für gegeben. Während die Vorinstanz dem "synchronen" System (Verein - Taxiunternehmen; angefochtene Urteile E. 3.2.2) folgt, wendet der Verein im Wesentlichen ein, er sei zwar Partei des Rahmenvertrags, an den Einzelbeförderungsverträgen sei er aber nicht beteiligt. Damit macht er ein "asynchrones" System geltend (Taxiunternehmen - Schulpflichtige). Soweit der Verein ausführt, er habe den Schulpflichtigen für die vom Taxiunternehmen erbrachten Beförderungsleistungen nie Rechnung gestellt, erscheint dies plausibel, zumal weder die Erst- noch die Vorinstanz von etwas Anderem ausgehen. Dies ändert freilich nichts daran, dass die Existenz von Einzelverträgen zwar behauptet wird, nicht aber nachgewiesen ist. Insbesondere liegt nicht auf der Hand, weshalb die angeblichen Einzelverträge zwischen dem Taxiunternehmen und den jeweiligen Schulpflichtigen hätten zustande kommen sollen.

3.2.3 Nutzniesser des Beförderungsvertrags sind unmittelbar die Schulpflichtigen und mittelbar die Erziehungsberechtigten. Sie sind davon entbunden, den Schulweg ohne Hilfe zu bewältigen oder die Beförderung mit eigenen Mitteln zu besorgen. Bundesrechtskonform schliesst die Vorinstanz auf einen unechten Vertrag zugunsten Dritter (Art. 112 Abs. 1 OR), das heisst auf einen (Beförderungs-) Vertrag mit Drittbegünstigungsklausel (dazu ROLF H. WEBER, Berner Kommentar, 2002, N. 15, 35 und 41 zu Art. 112 OR). Der Drittbegünstigungsklausel kommt hier bloss der Charakter einer Erfüllungsmodalität zu (Art. 112 Abs. 2 OR im Umkehrschluss; WEBER, a.a.O., N. 7 zu Art. 112 OR). Anhaltspunkte für ein originäres und selbständiges Forderungsrecht der Schulpflichtigen fehlen, was Ausdruck einer eigentlichen "direkten Drittberechtigung" wäre (WEBER, a.a.O., N. 109 zu Art. 112 OR). Selbst bei einem solchen echten Vertrag zugunsten Dritter (Art. 112 Abs. 2 OR) würden die Schulpflichtigen aber nicht zur Vertragspartei (Urteil 2C_828/2013 vom 24. März 2014 E. 5.3.1 mit Hinweisen), was hier entscheidend ist. Das Bundesgericht hat damit aufgrund von Art. 105 Abs. 1 BGG von einem einzigen



Vertrag (zwischen Verein und Taxiunternehmen) auszugehen, dessen Begünstigte die Schulpflichtigen sind.

3.3

3.3.1 Zum Verhältnis zwischen Verein und Schulpflichtigen erwägt die Vorinstanz, der Verein sei als Erbringer der Beförderungsleistungen zu betrachten (angefochtene Urteile E. 3.2.2). Den Sonderschulpflichtigen stehe nach Art. 19 Abs. 2 lit. d IVG bis Ende 2007 und hernach während der Übergangsfrist von Art. 197 Ziff. 2 BV ein individueller Anspruch der Schulpflichtigen gegenüber dem Kostenträger auf Erstattung der Transportkosten zu. Der Verein vereinnahme die einzelfallweise Entschädigung lediglich im Namen und auf Rechnung der Schulpflichtigen (angefochtene Urteile E. 3.2.3). Aufgrund des Anspruchs der Schulpflichtigen sei es ausgeschlossen, mehrwertsteuerlich von Subventionen an den Verein auszugehen (angefochtene Urteile E. 3.2.4). Sodann dienten die Hin- und Rückfahrten lediglich der Beförderung, nicht jedoch der Vermittlung von Wissen. Dies schliesse eine Qualifikation als Leistung im Bereich der Bildung und Erziehung aus, weshalb eine Steuerausnahme entfalle und die Leistung steuerbar bleibe (angefochtene Urteile E. 3.3.3). Der Verein macht mit Blick auf Art. 19 BV geltend, es liege eine steuerausgenommene Bildungsleistung vor (Art. 18 Ziff. 11 MWSTG 1999). Aufgrund der fehlenden Rechnungstellung durch den Verein fehle es am erforderlichen Aussenauftritt gegenüber den Schulpflichtigen.

3.3.2 Verträge mit Drittbegünstigungsklausel erfordern neben dem Deckungsverhältnis (zwischen Promissar und Promittent) ein Valutaverhältnis (zwischen Promissar und Drittem). Dieses bildet den Rechtsgrund, aufgrund dessen die Drittbegünstigungsklausel überhaupt geschlossen wird. Vorliegend besteht es im Rechtsverhältnis zwischen Verein und Schulpflichtigen (vorne E. 2.3.2). Ihm zufolge besteht die Hauptleistung des Vereins im Grundschulunterricht. Soweit es den Sonderschulpflichtigen unmöglich oder unzumutbar ist, den Schulweg aus eigener Kraft oder mit eigenen Mitteln zurückzulegen, tritt als Nebenleistung die Beförderungspflicht hinzu. Zwischen Taxiunternehmen und Schulpflichtigen sind keinerlei Vertragsbeziehungen nachgewiesen. Daraus ist abzuleiten, dass die (beim Taxiunternehmen eingekauften) Beförderungsleistungen vom Verein erbracht werden.

3.3.3 Mit Recht beruft sich der Verein auf die verfassungsrechtliche Ausgangslage. Der hier interessierende Kanton St. Gallen wiederholt

BGE 140 I 153 S. 165

zum einen den bundesrechtlichen (vorne E. 2.3) Anspruch auf angemessenen und unentgeltlichen Grundschulunterricht (dazu Art. 2 lit. m der Verfassung [des Kantons St. Gallen]vom 10. Juni 2001 [KV/SG; SR 131.225]). Zum andern gewährleistet er einen "Anspruch von Schulpflichtigen auf Unterstützung, wenn sie beim Schulbesuch wegen der Lage ihres Wohnortes, wegen Behinderung oder aus sozialen Gründen benachteiligt sind" (Art. 3 lit. b KV/SG). Es muss nicht entschieden werden, inwiefern dieser kantonalrechtlichen Garantie überhaupt selbständige Bedeutung zukommt. Entscheidend ist, dass der Transport, soweit er im Rahmen der Grundschulung erfolgt und sich aufgrund der zurückzulegenden Distanz, der Topografie oder der Gefährlichkeit des Schulweges als unzumutbar erweist, von Verfassungs wegen unter die unentgeltlichen Leistungen des Schulträgers fällt. Dies unterscheidet den Grundschulunterricht von anderen Formen des Unterrichts, die typischerweise gegen Entgelt erbracht werden (beispielsweise Fahrstunden beim Fahrlehrer oder Tauchstunden beim Tauchlehrer).

3.3.4 Mit andern Worten schliesst die Unentgeltlichkeit des Grundschulunterrichts einen Leistungsaustausch im mehrwertsteuerlichen Sinne (Hauptleistung gegen Entgelt, sei es eine Geld- oder Sachleistung) zwischen Schulträger und Schulpflichtigen von vornherein aus. Die Ausgestaltung als "Pflichtrecht" ändert daran nichts, gegenteils bestätigt sie die Unentgeltlichkeit. Damit fehlt es an dem für die Mehrwertsteuer unerlässlichen Konnex zweier Leistungen, die wirtschaftlich verknüpft und marktwirtschaftlich gleichwertig sind (vorne E. 2.5.1). Mit der Vorinstanz und entgegen der Auffassung des Vereins stellt sich die Frage nach dem Vorliegen einer Steuerausnahme gar nicht. Weitere Ausführungen zu Art. 18 Ziff. 11 MWSTG 1999 erübrigen sich.

3.3.5 Beurteilung und Bemessung des Entgelts sind aus der Sicht des Leistungsempfängers vorzunehmen (vorne E. 2.5.2). Dieser wendet aber nichts auf, um in den Genuss der Beförderungsleistung zu gelangen, und er lässt auch nichts durch einen Dritten aufwenden. Die Vorinstanz geht hierzu davon aus, dass die Geldleistungen der Kostenträger gewissermassen für eine logische Sekunde zu den Schulpflichtigen gelangen und von diesen an den Schulträger weiterfliessen. Schon mit Blick auf die gewährleistete Unentgeltlichkeit des Grundschulunterrichts überzeugt dies aber nicht. Ohnehin steht die Idee von der "logischen Sekunde" im Widerspruch zu den sozialversicherungsrechtlichen Gegebenheiten (dazu anschliessend).

BGE 140 I 153 S. 166

3.4

3.4.1 Bis zum Inkrafttreten der Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen am 1. Januar 2008 vergütete die Eidgenössische Invalidenversicherung als eine der "Massnahmen für die Sonderschulung" die Kosten des erforderlichen Schultransports (vorne E. 2.4.1). Sozialversicherungsrechtlich galten die Kostenvergütungen als Sachleistungen (vorne E. 2.4.3). Dies bedeutet in der vorliegenden Konstellation Folgendes: Während der versicherten Person bei gegebenen Voraussetzungen ein individueller Rechtsanspruch gegenüber dem Schulträger auf eine Sachleistung zusteht, verfügt der Schulträger bei gegebenen Voraussetzungen über einen Rechtsanspruch gegenüber der Eidgenössischen Invalidenversicherung auf die betragsmässig der Sachleistung entsprechende Geldleistung. Anders verhält es sich (nur), wenn das behinderte Kind keine öffentliche oder private Sonderschule besucht, sondern zuhause von den Erziehungsberechtigten auf deren Kosten unterrichtet wird ( BGE 124 V 317 E. 2a S. 320, bestätigt in BGE 126 V 64 E. 3a S. 67). Die Leistungen der Eidgenössischen Invalidenversicherung gelten zum einen die Mehrkosten des behinderungsbedingten Transports ab und dienen zum andern der Verwirklichung des grundrechtlichen Anspruchs auf angemessenen und unentgeltlichen Grundschulunterricht. Die Tatbestandsmerkmale einer Subvention oder eines anderen Beitrags der öffentlichen Hand im Sinne von Art. 33 Abs. 6 lit. b MWSTG sind erfüllt. Entgegen der vorinstanzlichen Beurteilung stellen die Transportkostenbeiträge der Eidgenössischen Invalidenversicherung sich damit als mehrwertsteuerliches "Nichtentgelt" dar.

3.4.2 Art. 197 Ziff. 2 BV sieht eine Übergangsperiode von mindestens drei Jahren vor, in welcher die Kantone die bisherigen Leistungen der Invalidenversicherung an die Sonderschulung übernehmen (vorne E. 2.4.4). Nach dem hier interessierenden Recht des Kantons St. Gallen gewähren Kanton und Schulgemeinde Beiträge an die Kosten von Schulpflichtigen in Sonderschulen (Art. 39 und 124 Abs. 1 des Volksschulgesetzes [des Kantons St. Gallen]vom 13. Januar 1983 [sGS 213.1]). Diese erscheinen einerseits als Bau- (Art. 5 ff. des Gesetzes [des Kantons St. Gallen]vom 31. März 1977 über Kantonsbeiträge an private Sonderschulen [sGS 213.95; nachfolgend: SoG/SG]), anderseits als Betriebsbeiträge (Art. 11 ff. SoG/ SG). Zu den Betriebsbeiträgen hält Art. 11 SoG/SG ("Höhe") in der



Fassung vom 23. September 2007 fest (Hervorhebungen und Auslassungen durch das Bundesgericht): 1 Als Betriebsbeitrag werden ausgerichtet:
a. von der Schulgemeinde an den Kanton ein Beitrag von Fr. 36'000.- für jedes Kind, das eine Sonderschule besucht; b. vom Kanton an den Träger der Sonderschule:
1. die Kosten des Transports nach Art. 19 Abs. 2 Bst. d des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung (IVG; SR 831.20) in der Fassung vor dem Bundesgesetz über die Schaffung und die Änderung von Erlassen zur Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen (NFA) vom 6. Oktober 2006 (AS 2007 5779) und Art. 8 quater IVV in der Fassung vor dem Bundesgesetz über die Schaffung und die Änderung von Erlassen zur Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen (NFA) vom 6. Oktober 2006 (AS 2007 5779); 2. die Kosten der Beratungs-, Stütz- und Fördermassnahmen beim Besuch des Kindergartens und der Volksschule (...); 3. ein Beitrag an die durch die Beiträge nach Bst. b Ziff. 1 und 2 dieser Bestimmung nicht gedeckten Kosten (...). Die Vollzugsverordnung (des Kantons St. Gallen) vom 6. Dezember 1977 zum Gesetz über die Staatsbeiträge an private Sonderschulen (sGS 213.951; nachfolgend: SoV/SG) knüpft an Art. 11 lit. b Ziff. 1 SoG/SG in der Fassung vom 23. September 2007 an. Die Bestimmung wiederholt im Wesentlichen die im Gesetz getroffene Anordnung zur Entschädigung der Transportkosten (dazu Art. 28 bis Abs. 1 SoV/SG in der Fassung vom 11. Dezember 2007).

3.4.3 Die vom Kanton St. Gallen mit Wirkung ab dem 1. Januar 2008 getroffene Lösung zu den Transport-

kostenbeiträgen knüpft nahtlos an die frühere bundesrechtliche Rechtslage an. Inhaltlich führt Art. 11 Abs. 1 lit. b Ziff. 1 SoG/SG die bisherigen Art. 19 Abs. 2 lit. d IVG und Art. 8 quater IVV weiter. Die kantonalen Transportkostenbeiträge an die Schulträger unterscheiden sich in nichts von jenen der zuvor zuständigen Eidgenössischen Invalidenversicherung. Gelten die Leistungen der Invalidenversicherung als Subventionen, muss dies für die kantonale Nachfolgeregelung ebenso zutreffen. Mehrwertsteuerlich stellen auch die kantonalrechtlichen Geldleistungen sich als "Nichtentgelt" dar.

3.5 Das Mehrwertsteuergesetz von 2009 bringt in den hier interessierenden Bereichen keine Änderungen. Es kann in allen Teilen auf das zum Mehrwertsteuergesetz von 1999 Gesagte verwiesen werden.