

**Bundesverwaltungsgericht**  
**Tribunal administratif fédéral**  
**Tribunale amministrativo federale**  
**Tribunal administrativo federal**



---

Abteilung I  
A-8437/2007  
{T 0/2}

**Urteil vom 14. Dezember 2009**

---

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Markus Metz,  
Richterin Claudia Pasqualetto Péquignot,  
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

---

Parteien

**X.** \_\_\_\_\_,  
vertreten durch \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

MWST (1/01-4/05); Subvention; Leistungsaustausch.

**Sachverhalt:****A.**

Die X.\_\_\_\_\_ (Steuerpflichtige, Beschwerdeführerin) ist als Verein organisiert. Gemäss ihrer Darstellung ging sie aus der per 2004 erfolgten Angliederung der Y.\_\_\_\_\_ an die Z.\_\_\_\_\_ hervor. Sie bezweckt gemäss ihren eigenen Angaben weiterhin u.a. „die Aufklärung der Bevölkerung über alle Fragen einer gesunden Ernährung mit aktuellen, wissenschaftlich gesicherten und ausgewogenen Massnahmen der Ernährungsinformation, -erziehung und -ausbildung“. Sie wurde von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) am 4. Dezember 2003 rückwirkend per 1. Januar 1998 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

**B.**

Die Steuerpflichtige richtete sich am 28. April 2004 zur Abklärung der Steuerbarkeit verschiedener von ihr ausgeübter Tätigkeiten an die ESTV. Betreffend die vom Bundesamt für Gesundheit (BAG) erhaltenen Gelder stellte sie sich auf den Standpunkt, es handle sich um Subventionen. Die ESTV äusserte sich dazu im Schreiben vom 20. September 2004. Sie kam nach Prüfung der eingereichten Verträge zum Schluss, die Zahlungen des BAG seien an konkret einforderbare Gegenleistungen gebunden, weshalb ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliege. Hinsichtlich dieser Frage entwickelte sich ein Schriftenwechsel, in dessen Verlauf die Steuerpflichtige einen anfechtbaren Entscheid verlangte, welchen die ESTV am 7. Juni 2006 erliess. Die ESTV stellte fest, sie habe von der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2005 zu Recht Fr. 162'705.-- Mehrwertsteuern (zuzüglich Zins) nachgefordert. Sie stützte ihre Forderung auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach von einem Leistungsaustausch auszugehen sei, wenn – wie bei der Steuerpflichtigen – ein detaillierter Vertrag vorliege und die Zahlungsempfängerin in der Art und Weise der Leistungserbringung nicht frei sei.

**C.**

Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerpflichtige am 10. Juli 2006 Einsprache. Sie hielt daran fest, bei den Zahlungen des BAG handle es sich um Subventionen. Mit Einspracheentscheid vom 12. November 2007 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut und legte die geschuldete Mehrwertsteuer auf Fr. 120'951.-- (zuzüglich Zins) fest. Eine Kontrolle gemäss Art. 62 MWSTG wurde vorbehalten. Zur

teilweisen Gutheissung führte die Berücksichtigung einer Entgeltminderung sowie die Anwendung der Pauschalsteuersatz-Methode. In der Hauptsache hielt die ESTV aber daran fest, dass zwischen dem BAG und der Steuerpflichtigen ein Leistungsaustausch vorliege.

#### **D.**

Mit Beschwerde vom 13. Dezember 2007 gelangte die Steuerpflichtige an das Bundesverwaltungsgericht mit den – unter Kosten- und Entschädigungsfolge gestellten – Rechtsbegehren: (1.) Der Entscheid der ESTV sei aufzuheben; (2.) die Steuerschuld aus den strittigen Verträgen zwischen dem BAG und der Beschwerdeführerin sei auf Fr. 0.--, eventualiter auf einen gerichtlich zu bestimmenden Betrag festzusetzen; (3.) die Vorinstanz sei anzuweisen, die von der Beschwerdeführerin allenfalls bereits geleisteten Zahlungen zuzüglich Vergütungszins zurückzuerstatten. Die Beschwerdeführerin stellte sich auf den Standpunkt, die Vorinstanz habe ihre Aktivitäten unzutreffend dargestellt, und darauf basierend den falschen Schluss gezogen, es liege ein Leistungsaustausch vor. Tatsächlich hätten die zwischen ihr und dem BAG abgeschlossenen Verträge „Subventionscharakter“. Zur Abgrenzung des Subventionsbegriffs vom Leistungsaustausch verwies sie auf definierte Abschnitte in der Einspracheschrift.

In ihrer Vernehmlassung vom 14. März 2008 schloss die Vorinstanz auf die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, 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 nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

#### **2.**

**2.1** Der Mehrwertsteuer unterliegen durch Steuerpflichtige getätigte Umsätze aus der Lieferung von Gegenständen sowie Dienstleistungen, die im Inland gegen Entgelt erbracht worden sind (Art. 5 Bst. a und b des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 [MWSTG, SR 641.20]). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist (Art. 7 Abs. 1 MWSTG). Lieferungen und Dienstleistungen liegen auch vor, wenn sie kraft Gesetz oder aufgrund behördlicher Anordnungen erfolgen (Art. 8 MWSTG).

## **2.2**

**2.2.1** Damit im Sinne der Mehrwertsteuer überhaupt ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Dies verlangt, dass einer Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 5 Bst. c MWSTG]). Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis in diesem Sinne, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich des MWSTG (vgl. statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-46/2007 vom 10. November 2009 E. 3.1, A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 2.2.1, A-1441/2006 vom 18. September 2008 E. 2.1; Entscheidung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49 E. 2a/cc).

**2.2.2** Die Annahme eines solchen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1, 126 II 451 E. 6a, mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Rz. 6 und 8 zu Art. 33 Abs. 1 und 2). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustausches das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 252 f. E. 4a). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die

Leistung löse eine Gegenleistung aus (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6038/2008 und A-6047/2008 vom 16. September 2009 E. 2.1, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.2). Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6038/2008 und A-6047/2008 vom 16. September 2009 E. 2.1, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.3; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.).

**2.3** Das Entgelt stellt zudem die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer dar (Art. 33 Abs. 1 MWSTG; vgl. BGE 126 II 451 E. 6). Dazu gehört alles, was die Empfängerin oder an ihrer Stelle eine dritte Person als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

## **2.4**

**2.4.1** Nicht zum Entgelt gehören gemäss Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG „Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden“. Diese fliessen nicht in die Bemessungsgrundlage ein und unterliegen der Steuer nicht.

Eine allgemein anerkannte Umschreibung des Subventionsbegriffs gibt es im schweizerischen Recht allerdings nicht; auch das MWSTG enthält keine Begriffsbestimmung. Das Bundesgericht hat sich seit der Einführung der Mehrwertsteuer im Jahre 1995 wiederholt mit dem Subventionscharakter von Zahlungen (Beiträgen) befasst. Es 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 führe. Für die Subvention sei wesentlich, dass sich die Empfängerin in einer Weise verhalten würde und Aufgaben erfülle, die dem mit der Subventionierung verfolgten öffentlichen Zweck entsprächen und zur Verwirklichung dieses Zweckes geeignet erschienen. Seien mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifischen Leistungen verknüpft und sei die Subventionsempfängerin frei, wie sie – allenfalls im Rahmen eines allgemeinen Leistungsauftra-

ges an sie – die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen wolle, so deute dies auf eine Subvention hin. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung des Subventionsempfängers erfolge die Subventionierung ohne wirtschaftlich gleichwertige Gegenleistung, wie das für die Annahme einer steuerbaren Lieferung oder Dienstleistung vorausgesetzt werde. Subventionen seien damit von vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustausches, sie seien nicht Entgelt für eine vom Subventionsempfänger zu erbringende marktwirtschaftliche Leistung und flössen folgerichtig nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein (BGE 126 II 443 E. 6b-e, Urteile des Bundesgerichts vom 1. September 2005, veröffentlicht in ASA 76 S. 248 E. 2.2, 2.3, vom 25. August 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 170 f. E. 6, 2C\_105/2008 vom 25. Juni 2008 E. 3.2 und 3.3; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-46/2007 vom 10. November 2009 E. 3.5, A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 2.4.1, A-1441/2006 vom 18. September 2008 E. 2.3).

Im Einzelfall kann sich die Abgrenzung der Subvention und der ihr gleichgestellten anderen Beiträge der öffentlichen Hand vom steuerbaren Entgelt indessen als schwierig erweisen. Es ist daher jeweils aufgrund der konkreten Umstände zu entscheiden, ob ein Leistungsaustausch vorliegt oder nicht (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 1. September 2005, veröffentlicht in ASA 76 S. 248 E. 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 2.4.2, A-1548/2006 vom 2. September 2008 E. 3.3, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.3.3).

**2.4.2** Weiter hat sich das Bundesgericht mit dem Begriff des "Leistungsauftrags" (Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG, Art. 8 der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) auseinandergesetzt. Dieser zeige lediglich an, dass die Subvention voraussetze, dass die Subventionsempfängerin eine im öffentlichen Interesse liegende Aufgabe wahrnehme und die Subvention in der Regel davon abhängig sei, dass die Aufgabe fortgeführt werde. Insofern bestehe eine Bindungswirkung der Subvention. Der Leistungsauftrag wolle im Zusammenhang mit Subventionen sicherstellen, dass sie im vorgegebenen öffentlichen Interesse verwendet würden und die Empfängerin der Subvention nicht einseitig auf die Erfüllung der im öffentlichen Interesse liegenden Aufgabe verzichte. Auch bei Vorliegen eines "Leistungsauftrages" sei jedoch im

Einzelfall zu prüfen, ob es sich wirklich um eine Subvention handle (Urteil des Bundesgerichts vom 1. September 2005, veröffentlicht in ASA 76 S. 248 E. 2.3).

**2.5** Das Bundesgesetz vom 9. Oktober 1992 über Lebensmittel und Gebrauchsgegenstände (Lebensmittelgesetz, LMG, SR 817.0) stützt sich (u.a.) auf die dem Bund eingeräumte Kompetenz zum Schutze der Gesundheit (Art. 18 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [SR 101]). Demgemäss sorgt der Bund dafür, dass die Öffentlichkeit über besondere Ereignisse, die für den Gesundheitsschutz von Bedeutung sind, informiert wird. Er kann die Öffentlichkeit auch über ernährungswissenschaftliche Erkenntnisse von allgemeinem Interesse, welche namentlich für die Gesundheitsvorsorge und den Gesundheitsschutz von Bedeutung sind, informieren (Art. 12 Abs. 1 LMG). Im Weiteren kann er die Öffentlichkeitsarbeit und die entsprechende Forschung anderer Institutionen unterstützen (Art. 12 Abs. 2 LMG).

### **3.**

Streitgegenstand bildet vorliegend die Frage, ob die zur Diskussion stehenden (acht) Verträge, die das BAG mit der Beschwerdeführerin geschlossen hat, jeweils zu einem Leistungsaustausch im Sinne der Mehrwertsteuer führten.

**3.1** Das BAG initiierte (teilweise zusammen mit anderen Institutionen) verschiedene Programme zur Thematik Ernährung und Gesundheit. Es handelte sich dabei um „Schulen und Gesundheit“, „Aktionsplan Ernährung und Gesundheit: Eine Ernährungspolicy für die Schweiz“ (nachfolgend: „Schweizerische Ernährungspolicy“) und „bildung + gesundheit Netzwerk Schweiz“. Um diese Programme zu verwirklichen, griff das BAG auf die Dienste der Beschwerdeführerin zurück. Im Rahmen dieser Programme kamen folgende Verträge zustande:

**3.1.1** „\_\_\_\_\_ Kompetenzzentrum Ernährung“ vom 15. Mai 2000 (Beschwerdebeilage [BB] 3, nachfolgend: V-B3);

**3.1.2** „Ernährungsinformation Schweiz“ vom 27./28. Februar/1. März 2001 (BB 4, V-B4), „Z.\_\_\_\_\_-Ernährungsinformation Schweiz, Folgevertrag 2002“ vom 21./22. Mai 2002 (BB 5, V-B5), „Z.\_\_\_\_\_-Ernährungsinformation Schweiz, Folgevertrag 2003/Abgeltungsvertrag 2002“ vom 3./6. Januar 2003 (BB 6, V-B6);

**3.1.3** „Aufbauphase\_\_\_\_\_“ vom 5./10./11. Dezember 2003 (BB 7, V-B7);

**3.1.4** „Begleitung Lehrmittel \_\_\_\_\_“ vom 10./15. Dezember 2004 (BB 8, V-B8);

**3.1.5** „Z.\_\_\_\_\_ 2004, Fast Food und Gesundheit, Leistungsvertrag“ vom 27. Januar/30. März 2004 (BB 9, VB-9), „X.\_\_\_\_\_ 2005, Fast Food und Gesundheit, Leistungsvertrag“ vom 20./24. Januar 2005 (BB 10, V-B10).

**3.2** Sämtliche Verträge sind – soweit hier interessierend – wie folgt strukturiert:

1. Grundlagen (Rechtsgrundlagen, Strategische Grundlagen)
  2. Zielsetzung und Wirkung des Vertrages (Outcome); *gegliedert in*: Zielsetzung, Wirkungsumschreibung, Wirkungsindikatoren
  3. Auftrag
    - 3.1 Auftragsumschreibung
    - 3.2 Endprodukt/-leistung (Ausstoss [output]); *gegliedert in*: Ausstoss (Produkt/Leistung), Quantitative Indikatoren, Qualitative Indikatoren
    - 3.3 Meilensteine, Zwischenziele (inkl. Erreichungstermine)
    - 3.4 Berichterstattung
  4. Vertragsdauer, Inkrafttreten, Beendigung
  5. Vergütung und Fälligkeit
- (...)

Gemeinsam ist diesen Verträgen, dass sie als Rechtsgrundlage Art. 12 LMG nennen (vgl. jeweils Ziffer 1). Bis auf einen Vertrag (V-B4) enthalten alle Verträge den Vermerk „Allfällige MWSt inbegriffen. Die Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht und die Entrichtung dieser Steuer ist Sache des Vertragsnehmers“ (jeweils Ziffer 5).

Zu den Inhalten dieser Verträge im Einzelnen:

### **3.3**

**3.3.1 V-B3:** Dieser Vertrag wurde vom BAG in Zusammenarbeit mit der Schweizerischen Konferenz der Erziehungsdirektoren (EDK) initiiert. Als strategische Grundlage wird das Rahmenprogramm „Schulen und Gesundheit“ genannt. Es geht um die Gesundheitsförderung, Gesundheitserziehung und Prävention im Schulbereich (vgl. Ziffer 1).

Der Vertragsschluss basiert auf der auf die Wettbewerbsausschreibung des BAG (BB 19 und 21) hin erfolgte Projekteingabe der Beschwerdeführerin (BB 20).

Die Beschwerdeführerin wurde mit dem Aufbau eines Kompetenzzentrums „Ernährung“ beauftragt (Ziffer 3.1). Zu dessen Aufgaben gehörte u.a. die „Festlegung eines Kriterienkatalogs zur Beurteilung bereits eingereichter sowie künftiger Projekteingaben“ (Ziffer 3.1.1), die „Verwaltung und Zuteilung der zur Verfügung stehenden Mittel nach Massgabe des Rahmenprogramms Schulen und Gesundheit“ (Ziffer 3.1.2), die „Einsetzung einer fünfköpfigen, interdisziplinären Steuergruppe zur fachlichen Prüfung von Projekteingaben“ (Ziffer 3.1.3), deren Aufgabenkatalog in Ziffer 3.1.4 verankert wurde, die „Definition und Initiierung neuer Projekte in Kooperation mit definierten Trägerschaften“ und Partnern (vgl. Ziffer 3.1.5) sowie die „Begleitung und fachliche Beratung der Projektleiter und Trägerschaften“ (vgl. Ziffer 3.1.6). Zum Auftrag der Beschwerdeführerin gehörte weiter die Koordination und Förderung dreier vom BAG als förderungswürdig bezeichneter Projekte (Ziffer 2 i.V.m. Ziffer 3.2). Es handelte sich um die Projekte „A. ....“ zur Bewegungs- und Ernährungserziehung (Schulstufe); „B. ....“ zur Ernährungserziehung in fünf Modulen (Schulstufe) sowie Angeboten zur Lehrerfortbildung und um das Projekt „C. ....“ zur Prävention von Essstörungen (Schulstufe) (Ziffer 3.3).

Als Ziel des Vertrages wurde u.a. formuliert: „Die Projekte A. .... B. .... und C. .... sind in Lehrerkreisen bekannt und werden in Schulen verschiedener Stufen eingesetzt“; „B. ....: Die Module gelangen auch in der Romandie zur Anwendung“ (vgl. Ziffer 2, Wirkungsindikatoren). Es wurden verschiedene quantitative und qualitative Indikatoren für das bzw. die zu erbringende „Endprodukt/-leistung“ festgelegt (vgl. Ziffer 3.3). Dazu gehören (neben anderen): „Pretest der einzusetzenden Module auf der entsprechenden Altersstufe“ (quantitativer Indikator); und: „Die Ergänzungs- und Korrekturwünsche der Adressaten (Lehrer und Schüler einer bestimmten Stufe) werden ins Projekt integriert (Nachweis)“ (qualitativer Indikator); zusätzlich war zu „analysieren“: „Statistische Zahlen zur Verarbeitung des Moduls; Messung der Verständlichkeit und der Attraktivität; Beurteilung des Wissensgewinns und, sofern möglich, von Einstellungs- und Verhaltensänderungen bei den Adressaten; Beurteilung des Preises, des

Handlings und des Gesamtnutzens durch Lehrkräfte“ (qualitative Indikatoren).

**3.3.2 VB-4, VB-5, VB-6:** Diese drei Verträge wurden im Rahmen der „Schweizerischen Ernährungspolicy“ abgeschlossen (vgl. jeweils Ziffer 1), die verschiedene Massnahmen zur Verbesserung des menschlichen Ernährungs- und Bewegungsverhaltens umfasst. Grundlage bildeten die Empfehlungen der Weltgesundheitsorganisation (WHO), die vom BAG für die Schweiz angepasst wurden.

Der Auftrag war jeweils umschrieben mit „Information der Öffentlichkeit über ernährungswissenschaftliche Erkenntnisse von allgemeinem Interesse, welche für die Gesundheitsvorsorge von Bedeutung sind (...)“ (vgl. jeweils Ziffer 3.1). Konkret hatte die Beschwerdeführerin folgende Leistungen zu erbringen (vgl. jeweils Ziffer 2 i.V.m. Ziffer 3.2):

- Aufgrund des Ziels des BAG, der allgemeinen Bevölkerung die acht wichtigsten Ernährungsbotschaften zu vermitteln, wurde die Beschwerdeführerin beauftragt, 10'000 Exemplare [nachfolgend: Ex.] des Merkblattes „\_\_\_\_\_“ (in deutsch, französisch und italienisch) abzufassen (die Lieferung einer bestimmten Anzahl von Exemplaren galt hier [wie auch in den nachfolgend genannten Fällen] als quantitativer Indikator);
- mit dem Ziel, u.a. den Schwangeren eine leicht lesbare Orientierungshilfe zu bieten, sollte die Beschwerdeführerin 4'500 Ex. der Broschüre „\_\_\_\_\_“ verfassen;
- um die „\_\_\_\_\_“ auch in der Romandie zu verbreiten, sollte die Beschwerdeführerin 1'500 Ex. in französischer Übersetzung bereitstellen;
- um den Heranwachsenden wichtige Studienergebnisse und innovative Gesundheitsförderungsprojekte zu vermitteln, bestellte das BAG 8'500 Ex. (Publikation)“;
- um Basisinformationen über den Ernährungsstatus zu vermitteln, verlangte das BAG die Schaffung eines Testes zur Beurteilung der individuellen Ernährungsweisen, die „\_\_\_\_\_“ (Auflage ad hoc);
- sodann bestellte das BAG 10'000 Ex. der CD-Rom (in Hardbox mit Cover) der \_\_\_\_\_, 9'000 Ex. der Broschüre „\_\_\_\_\_“, (Publikation), 8'500 Ex. (Publikation), 18'000 Ex. der (Publikation), 8'500 Ex. (Publikation);
- die Beschwerdeführerin wurde sodann mit der Planung einer nationalen Fachtagung zum Thema „\_\_\_\_\_“ (die Planung musste dem

BAG zur Genehmigung vorgelegt werden [qualitativer Indikator]) beauftragt;

- darüber hinaus hatte die Beschwerdeführerin einen Kriterienkatalog, der als internes Arbeitsinstrument dienen soll, zur Sammlung und Bewertung von Unterrichtsmaterialien zu entwickeln und ein vollständiges Konzept des Projekts „\_\_\_\_\_“ (interaktives Lernprogramm zur Verbesserung des individuellen Ernährungsverhaltens) zu erarbeiten;
- weiter wurde die Beschwerdeführerin mit „D.\_\_\_\_\_“, einem Informationsdienst für Ernährungsfragen, zur täglichen Auskunftserteilung verpflichtet sowie zur Weiterführung der internen Evaluation dieses Projekts; als qualitativer Indikator wurde formuliert: „Jeder, der einen Zugang zum Internet besitzt, kann sich informieren über Ernährungsfragen“;
- das BAG bestellte bei der Beschwerdeführerin das (Teil)projekt „\_\_\_\_\_“ gemäss der durch das BAG ergänzten Offerte, und es beauftragte sie – ebenfalls gemäss der durch das BAG ergänzten Offerte – mit dem „Redesign der Z.\_\_\_\_\_ Homepage“.

**3.3.3 VB-7:** Als strategische Grundlage wurde das Programm „bildung + gesundheit Netzwerk Schweiz“ genannt. Dies ist ein Joint Venture des BAG und der EDK. Zentrales Anliegen des Netzwerks ist die „Qualifizierung von Bildung durch Gesundheit und die Qualifizierung von Gesundheit durch Bildung“ (vgl. Ziffer 1).

Die Beschwerdeführerin erhielt den Auftrag, das Kompetenzzentrum für Schulen „Ernährung \_\_\_\_\_“ aufzubauen und zu zertifizieren (Ziffer 3). Das BAG erwartete folgende „Endprodukte/-leistungen“ (vgl. Ziffer 3.2):

- Die dem Wissensmanagement dienende Zeitschrift „\_\_\_\_\_“, die aktuelle Ernährungsthemen aufgreifen und spezifische Inhalte für Lehrkräfte beinhalten soll, wobei festgelegt wurde, dass diese viermal jährlich zu erscheinen hat, die Abonnements um 300 zunehmen müssen (quantitative Indikatoren) und der Bildungsbereich über das Angebot informiert ist (qualitativer Indikator);
- das Projekt „B.\_\_\_\_\_“ (ein Medium zur Ernährungserziehung) in drei Modulen, in ergänzter und überarbeiteter Folgeauflage mit je 1000 Ex. in deutscher und französischer Sprache;

- im Sinne des Wissensmanagements das „Projekt zur Beurteilung von Unterrichtsmaterialien über Ernährung“ (wobei jährlich 8-10 neue Medien zu beurteilen sind [quantitativer Indikator]);
- das Projekt „\_\_\_\_\_“, eine Sammlung von Unterrichtshilfen für Lehrkräfte zu den Themen Vitamine, Mineralstoffe, Spurenelemente und Makronährstoffe;
- ein „monatlicher Newsletter für (Adressaten)“ mit 1-2 aktuellen Schwerpunkten zur Ernährung sowie Informationen über die Angebote von „\_\_\_\_\_“ (quantitativer Indikator);
- den Betrieb der Internet-Homepage des Z.\_\_\_\_\_ mit didaktischen Inhalten sowie die Koordination und Abstimmung aller Aktivitäten mit den Partnern von „\_\_\_\_\_“.

**3.3.4 V-B8:** Als strategische Grundlage dieses Vertrages wird „bildung + gesundheit Netzwerk Schweiz“ genannt (vgl. Ziffer 1).

Der Vertrag hatte die Begleitung des Lehrmittels „\_\_\_\_\_“ zum Inhalt. Dieses Buch soll „zu mehr, zu bewussterer und zu gezielterer Bewegung“ anregen (vgl. Anhang VI). Der Auftrag der Beschwerdeführerin war die fachliche Begleitung und Begutachtung des Feinkonzepts dieses Lehrmittels im Bereich der Ernährungsfragen. Dabei hatte die Beschwerdeführerin zu garantieren, dass die dazu vermittelten Inhalte sachlich richtig und dem aktuellen Forschungsstand entsprachen (quantitative Indikatoren) (vgl. Ziffer 3.2).

**3.3.5 VB-9, VB-10:** Diese Verträge zum Thema „Fast-Food und Gesundheit“ wurden im Rahmen der „Schweizerischen Ernährungspolicy“ abgeschlossen (vgl. jeweils Ziffer 1). Zum Ziel des Projekts gehörte die Klärung der Frage, wie sich der regelmässige Konsum von Schnellgerichten auf die Gesundheit auswirkt.

Die Beschwerdeführerin verpflichtete sich mit diesen Verträgen zu folgenden Leistungen:

- Zur Erarbeitung eines Konzepts und eines Detailbudgets „Fast Food & Gesundheit“ 2004 bzw. 2005 (Konzept und Budget waren vom BAG jeweils genehmigen zu lassen [qualitativer Indikator]);
- zur Durchführung und Evaluation der nationalen Fachtagung vom \_\_\_\_\_ (das Programm war dem BAG zur Genehmigung vorzulegen [qualitativer Indikator]);

- zur Erstellung des „(Bericht)“ (dieser war dem BAG zur Genehmigung vorzulegen [qualitativer Indikator]) und der Schlussabrechnung, zur Bereitstellung einer Medienmitteilung zum „(Bericht)“ sowie zur Ermöglichung des online-Zuganges zu diesem Bericht;
- zur Bereitstellung von 8'500 Ex. der (Publikation) samt Schlussbericht und Schlussabrechnung;
- zur Weiterführung des Informationsdienstes „D.\_\_\_\_\_“, wobei die Gewährleistung der Erreichbarkeit per „Telefon-Hotline, E-Mail/ Homepage, Fax/Brief“ in deutsch und französisch vereinbart wurde (quantitativer Indikator);
- zur Durchführung des Workshops „\_\_\_\_\_“ im Rahmen der nationalen Gesundheitsförderungskonferenz; dabei hatte die Beschwerdeführerin u.a. „realistische Massnahmen zur Gesundheitsförderung / Übergewichtsprävention im Setting Schnellverpflegungsgastronomie“ zu formulieren;
- zur Durchführung eines „Roundtables“ mit Anbietern von Fast Food;
- zur Evaluierung der nationalen Fachtagung vom \_\_\_\_\_, einschliesslich der Ermöglichung des online-Zuganges zu den Abstracts der Referate dieser Fachtagung sowie zur Erstellung eines Schlussberichts und der Schlussabrechnung;
- zur Erarbeitung des Evaluationsberichts, der Jahresstatistik betreffend die Beratertätigkeit sowie der Schlussabrechnung mit Belegen für den Informationsdienst „D.\_\_\_\_\_“.

**3.3.6** Das BAG verpflichtete sich demgegenüber jeweils, der Beschwerdeführerin auf der Basis des konkreten Budgets bzw. der konkreten Offerte die Gesamtkosten in jeweils vereinbarter Höhe zu vergüten. Es wurden Teilzahlungen festgelegt, die nach Erreichen eines Zwischenziels bzw. Meilensteins gegen Rechnungsstellung zu begleichen waren (jeweils Ziffer 5).

### **3.4**

**3.4.1** Die Durchsicht der einzelnen Verträge ergibt, dass sich die Beschwerdeführerin zu zahlreichen und vielfältigen Leistungen verpflichtete. Die einzelnen Leistungen wurden im Vertrag konkret bezeichnet, wie z.B. Aufbau und Zertifizierung des Kompetenzzentrums „\_\_\_\_\_“, Koordinierung und Förderung des Projekts „C.\_\_\_\_\_“, Betrieb des Informationsdienstes „D.\_\_\_\_\_“, Entwicklung von Beurteilungs-Konzepten zu einem bestimmten Zweck, Erarbeitung von definierten Lehrmitteln und wissenschaftlichen Heften, Merkblättern, Broschüren zu spezifizierten Themen (einschliesslich die Lieferung einer bestimm-

mten Anzahl von Exemplaren), die Organisation von Fachtagungen zu festgelegten Themen etc. (vgl. E. 3.3.1 – 3.3.5). Das Ziel des jeweiligen Vertrages sowie die erwartete Qualität und Quantität der einzelnen zu erbringenden Leistung wurde mittels der Indikatoren genau definiert. Mit deren Festsetzung wurde die Leistung messbar und überprüfbar gemacht (vgl. hierzu die in E. 3.3.1 – 3.3.5 *beispielhaft* genannten Wirkungsindikatoren bzw. qualitativen und quantitativen Indikatoren). Weiter wurden die jeweiligen Termine für die Erreichung der Zwischenziele bzw. für die Erbringung des „Endproduktes“ festgelegt (vgl. jeweils Ziffer 3.3 „Meilensteine, Zwischenziele [inkl. Erreichungstermine]“, vgl. auch oben E. 3.2). Dabei hatte die Beschwerdeführerin regelmässig, teilweise im Rhythmus der vereinbarten Meilensteine, über die Vertragserfüllung Bericht zu erstatten (vgl. jeweils Ziffer 3.4). Damit konnte das BAG die Leistungserbringung periodisch kontrollieren sowie die Erreichung des „Endziels“ mitverfolgen und überwachen. Um sicherzustellen, dass die Leistungen auch den Vorstellungen des BAG entsprachen, wurde die beschwerdeführerische Offerte allenfalls durch das BAG ergänzt (vgl. als Beispiel E. 3.3.2). Demselben Zweck diente die Verpflichtung, dem BAG die Publikationen (wie Programme, Berichte, Hefte etc.) vor dem Druck zur Genehmigung vorzulegen (vgl. die in E. 3.3.1 – 3.3.5 genannten Beispiele). Wo die einzelne Leistung derart detailliert umschrieben, die deren Erbringung terminiert und eng überwacht wird, kann nicht mehr von lediglich verhaltensbindenden Auflagen gesprochen werden, die das Verhalten der Beschwerdeführerin in einem eher richtungsweisenden Sinne lenken wollen, wie das für Subventionen charakteristisch ist (vgl. E. 2.4).

Im Gegenzug verpflichtete sich das BAG zur Erstattung der Gesamtkosten in bestimmter Höhe im vereinbarten Zahlungsmodus (vgl. E. 3.3.6). Die Geldleistungen des BAG wurden dabei nicht pauschal, sondern aufwand- bzw. projektbezogen ausgerichtet. Die Beschwerdeführerin hatte dem BAG ihre Leistungen in Rechnung zu stellen, was – wie die Vorinstanz zutreffend bemerkt – mit dem angeblichen „Subventionscharakter“ der Zahlungen nicht vereinbar ist. Die Zahlung des BAG hing überdies von der Erbringung der Leistung durch die Beschwerdeführerin ab: Sie hat die Zahlungen des BAG erhalten, weil sie ihm die an einem bestimmten Termin einforderbaren konkreten Leistungen in versprochener Qualität und Quantität erbracht hat. Die Leistungen des BAG gehen damit klarerweise über den Willen hinaus, eine im Rahmen eines allgemein gehaltenen Leistungsauftrags ausgeübten

Tätigkeit, die im öffentlichen Interesse liegt, bloss fördern zu wollen, wie das für Subventionen typisch ist. Ein innerer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Zahlungen des BAG und den Leistungen der Beschwerdeführerin ist gegeben und ein mehrwertsteuerliches Austauschverhältnis zu bejahen (vgl. E. 2.2.2).

**3.4.2** Sämtliche Verträge wurden im Rahmen übergeordneter Programme des BAG abgeschlossen (E. 3.1). Wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, spielt es aber keine Rolle, dass die Beschwerdeführerin es war, die – gestützt auf die von ihr selbst entwickelten Konzepte – die Verträge ausgearbeitet hat (vgl. z.B. V-B3, E. 3.1.1), und sie dabei frei gewesen sein soll, den Auftrag im Rahmen dieser Programme inhaltlich zu konkretisieren. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht ist allein massgebend, dass die Beschwerdeführerin und das BAG sich schliesslich auf die (gegenseitige) Erbringung konkreter Leistungen einigten (vgl. E. 2.2.2).

Auch wenn das BAG zahlreiche Leistungen der Beschwerdeführerin nicht im eigentlichen Sinn für sich selber verwendete (z.B. Broschüren, wissenschaftliche Hefte, Informationsdienst etc.), sondern letztlich die Öffentlichkeit diese in Anspruch nahm, war das BAG mehrwertsteuerliche Empfängerin der einzelnen Leistung. Diese bestand jeweils darin, dass die Beschwerdeführerin in vertraglich vereinbarter Art und Weise gegenüber einem Dritten – die Öffentlichkeit – tätig werden musste. Sie beschreibt die dem BAG erbrachte Leistung selber treffend dahingehend, dass über ihre Öffentlichkeitsarbeit die Information der Bevölkerung „über ernährungswissenschaftliche Erkenntnisse von allgemeinem Interesse“ auf „verständliche und professionelle Art sichergestellt“ wurde.

**3.5** Es bleibt, auf die weiteren Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie durch die voranstehenden Erwägungen nicht bereits ausdrücklich oder implizit widerlegt sind.

**3.5.1** Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, es komme darauf an, „ob entweder der Staat eine ihm zugewiesene Aufgabe unter Beizug eines Dritten selbst erfüllen will (Leistungsaustausch mit dem Dritten) oder ob der Staat will, dass ein Dritter die entsprechende Aufgabe (in eigenem Namen) übernimmt (Subvention an den Dritten)“. Meist schaffe die gesetzliche Grundlage den Unterschied. Sie verweist dabei auf das Urteil des Bundesverwaltungsge-

richts A-1338/2006 vom 12. März 2007. Dort habe das Gesetz (Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1970 über die Bekämpfung übertragbarer Krankheiten des Menschen [Epidemiengesetz, SR 818.101]) vorgesehen, dass das BAG bestimmte Aufgaben – zu deren Erfüllung es verpflichtet sei – an private Organisationen *übertragen könne*. Dies habe zu einem Leistungsaustausch geführt. Vorliegend sei aufgrund von Art. 12 Abs. 2 LMG aber von einer ganz anderen Konstellation auszugehen: Die Behörde müsse die Aufgabe nicht selbst erfüllen, sondern *können* eine Tätigkeit eines Privaten *unterstützen*. Somit liege eine Subvention vor.

Die Beschwerdeführerin verkennt mit dieser Argumentation die konstante Rechtsprechung zu dieser Frage. Demnach ist nicht ausschlaggebend, wie die gesetzliche Grundlage für das staatliche Handeln ausgestaltet ist (vgl. E. 2.4.2). Folglich kommt es – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – nicht darauf an, dass der Bund gestützt auf Art. 12 Abs. 1 und 2 LMG nicht dazu verpflichtet ist, die Öffentlichkeit über ernährungswissenschaftliche Erkenntnisse von allgemeinem Interesse, welche namentlich für die Gesundheitsvorsorge und den Gesundheitsschutz von Bedeutung sind, zu informieren bzw. die Öffentlichkeitsarbeit und die entsprechende Forschung anderer Institutionen zu unterstützen (vgl. „kann-Formulierungen“ in diesen Absätzen; vgl. auch E. 2.5). Entschliesst der Bund sich aber hierzu, und schliesst er im Rahmen dieser Bestimmungen Verträge ab, ist auch hier nach den allgemeinen mehrwertsteuerlichen Kriterien zu prüfen, ob ein Leistungsaustausch vorliegt (vgl. E. 2.2). Dabei ist – entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin – gemäss konstanter Rechtsprechung bei der Abgrenzung zwischen Subvention und Leistungsaustausch der „Freiheitsgrad (bspw. Termintreue, genaue Spezifikation der Art der Aufgabenerfüllung)“ des Zahlungsempfängers bei der Leistungserbringung sehr wohl ein wichtiges Kriterium (vgl. E. 2.4.1). Dass auch die Gewährung einer Subvention bereits von Gesetzes wegen mit Auflagen und Zielvorgaben verbunden werden kann, ändert daran nichts. Die Frage, ob ein Leistungsaustausch oder eine Subvention vorliegt, lässt sich nicht allein auf abstrakter Ebene klären. Zu untersuchen sind jeweils die Umstände des konkreten Falles (vgl. E. 2.4.1, E. 2.4.2).

**3.5.2** Die Beschwerdeführerin macht geltend, die vom BAG als förderungswürdig erachteten Projekte gemäss V-B3 (vgl. E. 3.3.1) seien nicht von ihr, sondern von anderen Trägerschaften eingereicht worden.

Die Beschwerdeführerin übernahm mit diesem Vertrag u.a. die Aufgabe, die drei bezeichneten Projekte zu koordinieren. Sie war es, die für deren korrekte und termingerechte Ausführung einzustehen hatte (vgl. die in E. 3.3.1 bezeichneten Leistungen und Indikatoren). Als Empfängerin der Zahlungen des BAG war sie diesem gegenüber leistungs- und rechenschaftspflichtig (vgl. E. 3.3.1). Der Einwand der Beschwerdeführerin geht somit fehl.

**3.5.3** Die Beschwerdeführerin bringt vor, bis und mit dem Jahr 2000 sei sie (bzw. ihre Vorgängerin) vom BAG jährlich mit Subventionen unterstützt worden. Im Rahmen einer generellen Praxisänderung des Bundes würden seit dem Jahr 2001 Leistungsverträge abgeschlossen. Wie das BAG selber bestätige, hätten die Verträge aber weder den „Gehalt“ der ausgerichteten Zahlungen noch den „Charakter“ der erwarteten Tätigkeit geändert (vgl. Beilage 9, Schreiben des BAG an die Beschwerdeführerin zuhanden der ESTV vom 30. Juni 2005). Einige Verträge würden denn auch in der Subventionsdatenbank des Bundes geführt.

Die Beschwerdeführerin kann daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Wie gesehen (E. 3.4), wurde gestützt auf diese Verträge nicht bloss ein jährlicher (pauschaler) Beitrag ausgerichtet, um die Tätigkeit der Beschwerdeführerin ganz allgemein zu unterstützen. Vielmehr wurden von der Beschwerdeführerin gegen das vereinbarte Entgelt jeweils ganz bestimmte und überprüfbare Leistungen erwartet. Bei der Beurteilung eines Sachverhalts aus mehrwertsteuerlicher Sicht sind die Steuerbehörden zudem nicht an die Auffassung anderer Behörden gebunden (vgl. für die unterschiedliche Beurteilung der „Selbständigkeit“ in verschiedenen Rechtsgebieten Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.2, vgl. zur Nicht-Anwendbarkeit der im öffentlichen Beschaffungswesen vorgenommenen Unterscheidung von Finanzhilfen [Subventionen] und öffentlichen Beschaffungen im Mehrwertsteuerrecht Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 5.5). Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass die Verträge – mit Ausnahme von V-B4 – einen Hinweis auf die Mehrwertsteuer enthielten (vgl. E. 3.2). Somit hatten die Parteien sehr wohl erkannt, dass die Leistungen der Beschwerdeführerin möglicherweise inskünftig dieser Steuer unterliegen könnten.

**3.5.4** Für eine Subvention spreche, so die Beschwerdeführerin weiter, dass die meisten ihrer Aktivitäten defizitär seien. Kein Unternehmen würde über Jahre hinweg gegenüber einem Dritten eine Leistung gegen ein nicht kostendeckendes Entgelt erbringen.

Die Steuerpflicht ist nicht an eine Gewinnabsicht des Leistungserbringers geknüpft (vgl. Art. 21 Abs. 1 MWSTG). Es ist deshalb für die Steuerpflicht nicht von Bedeutung, ob aus den erzielten Einnahmen tatsächlich ein Gewinn oder ein Verlust resultiert (vgl. GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, in: mwst.com, Rz. 27 zu Art. 21). Ob eine Tätigkeit „rentabel“ ist oder nicht, ist für die Beurteilung der Frage, ob ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vorliegt, nicht von Bedeutung.

**3.5.5** Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, Ziffer 2 des Dispositivs des Einspracheentscheides sei falsch. Sie habe für die fragliche Periode Mehrwertsteuern im Betrage von insgesamt Fr. 29'312.20 bereits abgerechnet und bezahlt.

Mit dem Einspracheentscheid fordert die ESTV die Mehrwertsteuer auf den in der strittigen Periode vom BAG an die Beschwerdeführerin geleisteten Leistungen nach, die aufgrund der eben diskutierten Verträge ausgerichtet worden sind. Hierfür hat die Beschwerdeführerin nach eigenen Angaben in den Jahren 2001 bis 2005 keine Mehrwertsteuer abgerechnet (vgl. Beilage 13, Schreiben der Beschwerdeführerin an die ESTV vom 2. März 2006; vgl. auch Einspracheentscheid Ziffer 11). Sofern die Beschwerdeführerin also für die strittige Periode bereits Mehrwertsteuern abgerechnet und bezahlt haben sollte, betraf dies offensichtlich andere steuerpflichtige Leistungen. Inwiefern vor diesem Hintergrund das Dispositiv falsch sein soll, ist nicht ersichtlich.

**3.5.6** Die Beschwerdeführerin wendet sich zuletzt gegen die im Dispositiv vorbehaltene Kontrolle durch die ESTV. Eine Verfügung dürfe keine Bedingung enthalten, sondern müsse ein Rechtsverhältnis endgültig und verbindlich regeln. Die Vorinstanz verletze damit Bundesrecht.

**3.5.6.1** Eine Bedingung liegt vor, wenn die Rechtswirksamkeit einer Verfügung von einem künftigen ungewissen Ereignis abhängig gemacht wird. Unter Beachtung des Gesetzmässigkeitsprinzips dürfen Verfügungen grundsätzlich bedingt erlassen werden (vgl. ULRICH HÄFEL-

IN/ GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 907 ff., 918).

**3.5.6.2** Die Steuerabrechnungen und -ablieferungen werden von der ESTV überprüft, wobei ihr der Zugang und die Einsicht in die relevanten Unterlagen zu gewähren ist (Art. 62 MWSTG; vgl. STEPHAN NEIDHARDT, in: mwst.com, Rz. 2 ff. zu Art. 62). Die Kontrolle bezieht sich auf die zu zahlende Steuer und auf die Vorsteuer; sie schliesst mit einer Ergänzungsabrechnung (EA), wenn der bezahlte Mehrwertsteuerbetrag zu niedrig oder mit einer Gutschrift (GS), wenn der bezahlte Mehrwertsteuerbetrag zu hoch war (vgl. ISABELLE HOMBERGER GUT, in: mwst.com, Rz. 5 zu Art. 46). Sofern die Mehrwertsteuerabrechnung nicht bereits Gegenstand eines *in Rechtskraft* erwachsenen Entscheids im Sinne von Art. 63 MWSTG war oder die Steuer *verjährt* ist (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 2.2.3; vgl. auch Entscheid der SRK vom 17. Juli 2001, veröffentlicht in VPB 66.43 E. 3a mit weiteren Hinweisen), kann die ESTV jederzeit aufgrund des Kontrollergebnisses eine EA bzw. GS erlassen.

**3.5.6.3** Aus diesen Ausführungen erhellt, dass der Kontrollvorbehalt nicht eine Bedingung im rechtlichen Sinne darstellt. Die Rechtswirksamkeit des vorliegend angefochtenen Einspracheentscheides ist nicht an ein künftiges Ereignis – die Kontrolle – geknüpft (vgl. E. 3.5.6.1). Dem Bundesverwaltungsgericht ist zwar schleierhaft, welchen Zweck die Vorinstanz mit diesem Kontrollvorbehalt genau verfolgt. Gestützt auf das Gesetz darf nämlich – unter den genannten Einschränkungen – die ESTV grundsätzlich jederzeit eine Kontrolle vornehmen (vgl. E. 3.5.6.2). Namentlich unklar ist, worauf sich dieser Kontrollvorbehalt bezieht. Wollte die ESTV damit eine Kontrolle der hier beurteilten Verträge beabsichtigen, so ist Folgendes festzustellen: Solange die Sache bei einer Beschwerdeinstanz hängig ist, wäre es der ESTV aufgrund des Devolutiveffektes verwehrt, weitere Abklärungen oder Anordnungen in der Streitsache zu treffen (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1805). Schliesslich könnte die Vorinstanz aufgrund der mit der eintretenden *Rechtskraft* von Entscheiden verbundenen Folgen im Rahmen einer Kontrolle nicht mehr auf diese Verträge zurückkommen. Wie es sich genau mit diesem Vorbehalt verhält, braucht aber im vorliegenden Fall nicht abschliessend geklärt zu werden. Denn die Vorinstanz hat gestützt auf diesen Vorbehalt bislang keine die Beschwerdeführerin betreffende Anordnung erlassen, die diese beschweren

würde. Somit fehlt es an einem Anfechtungsobjekt und am Rechtsschutzinteresse, sodass auf diesen Punkt nicht einzutreten ist.

**4.**

Entsprechend ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfahrenskosten sind unter Berücksichtigung des Umfangs und der Schwierigkeit der Streitsache, der Art der Prozessführung und der finanziellen Lage der Partei auf Fr. 6'000.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Sie sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

(Dispositiv nächste Seite)

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 6'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 6'000.-- verrechnet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. \_\_\_\_\_; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Iris Widmer

**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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: