



## **Urteil vom 16. Dezember 2022**

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Raphaël Gani, Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
vertreten durch  
T+R AG,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

MWST 2011-2016 (Subvention, Leistungsaustausch).

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

Die A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Steuerpflichtige) bildet Lehrerinnen und Lehrer aus, betreibt Forschung und bietet Weiterbildungen und Dienstleistungen für Lehrpersonen und Bildungsinstitutionen an. Der Kernauftrag liegt in der Ausbildung von Studierenden zu Lehrpersonen der Volksschule und der Berufsbildung. Nebst den Bereichen Ausbildung und Berufseinführung bietet die Steuerpflichtige ein umfassendes Angebot an pädagogischer Weiterbildung und Beratung. Sie ist seit dem 1. August 2003 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen und rechnet mit der Pauschalsteuersatzmethode ab.

**B.**

Im März 2017 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine MWST-Kontrolle der Steuerperioden 2011 bis 2016 durch, welche mit zwei Einschätzungsmitteilungen (Nr. 362'755 [2011 bis 2013] und Nr. 362'756 [2014 bis 2016]) vom 14. Dezember 2018 abgeschlossen wurde. Mit den besagten Einschätzungsmitteilungen (EM) wurden der Steuerpflichtigen Mehrwertsteuern in Höhe von CHF 35'318 sowie CHF 58'677 – gesamthaft also CHF 93'995 – aufgerechnet.

Die ESTV begründete die Steueraufrechnungen damit, dass Umsätze aus dem Vertrag resp. den Vereinbarungen betreffend das Forschungsprojekt «PISA» (Durchführung «PISA 2009 in der Schweiz auf nationaler Ebene» [nachfolgend: PISA 2009]; PISA 2012 – Wissenschaftliche Projektleitung in der Schweiz [PISA 2012] sowie Realisierung von PISA 2015 in der Schweiz [PISA 2015]) nicht deklariert worden seien. Die Steuerpflichtige sei dabei Teil eines vierköpfigen Konsortiums PISA.ch, welches als einfache Gesellschaft konstituiert sei. Dieses Konsortium habe als Leistungserbringer mit dem Bundesamt für Berufsbildung und Technologie (BBT) und der Schweizerischen Konferenz der kantonalen Erziehungsdirektoren (EDK) als Leistungsbezüger den Vertrag PISA 2009 abgeschlossen. Das BBT sei am 20. Dezember 2012 mit dem Staatssekretariat für Bildung und Forschung zum (neuen) Staatssekretariat für Bildung, Forschung und Innovation (SBFI) zusammengelegt worden. Nachfolgend werde deshalb grundsätzlich das SBFI als Vertragspartner genannt. Die Vereinbarung PISA 2012 sei zwischen dem BBT resp. SBFI sowie der EDK und B. \_\_\_\_\_ (Institut B) abgeschlossen worden. Die Vereinbarung PISA 2015 schliesslich sei zwischen der EDK und C. \_\_\_\_\_ (Institut C) abgeschlossen worden. Die

Steuerpflichtige sei gemäss diesen Vereinbarungen weiterhin Teil des Konsortiums PISA.ch und damit der nationalen Projektleitung. Die Institute B und C würden gemäss den jeweiligen Vereinbarungen als wissenschaftliche Projektleitung die Schnittstelle zwischen den Auftraggebern und dem Konsortium bilden.

**C.**

Die Steuerpflichtige bestritt mit Schreiben vom 22. Januar 2019 die Rechtmässigkeit der vorgenannten Einschätzungsmitteilungen und beantragte sinngemäss, die Zahlungen aus dem Projekt PISA seien als Subventionen zu qualifizieren.

**D.**

Daraufhin bestätigte die ESTV mit Verfügung vom 2. Dezember 2020 die Rechtmässigkeit der EM bzw. der damit aufgerechneten Mehrwertsteuern.

**E.**

Mit Schreiben vom 30. Dezember 2020 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 2. Dezember 2020 und beantragte, Letztere sei aufzuheben, die Beiträge an die Forschungsprojekte PISA 2009, PISA 2012 und PISA 2015 seien als Nicht-Entgelte zu qualifizieren und die Steuerforderungen für die Steuerperioden 2011 bis 2016 seien zu ihren Gunsten in vorgenanntem Sinne zu korrigieren.

**F.**

Mit Einspracheentscheid vom 15. November 2021 wies die ESTV die Einsprache der Steuerpflichtigen ab und bestätigte die Rechtmässigkeit ihrer Steuernachforderung in Höhe von CHF 93'995 (zuzüglich Verzugszins) für die Steuerperioden 2011 bis 2016.

Die ESTV begründete ihren Einspracheentscheid im Wesentlichen damit, dass zwischen den Leistungen des Konsortiums PISA.ch und den dafür vom SBFJ und der EDK erhaltenen Zahlungen eine innere wirtschaftliche Verknüpfung bestehe und es sich dabei dementsprechend um steuerbare Leistungen und nicht um Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge handle.

**G.**

Mit Eingabe vom 15. Dezember 2021 erhob die Steuerpflichtige (fortan: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV (fortan auch: Vorinstanz) vom 15. November 2021 und beantragt:

1. Der Einspracheentscheid vom 15. November 2021 sei aufzuheben

a) aufgrund des Vorliegens eines Nicht-Entgelts im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20);

b) eventualiter aufgrund einer von der Steuer ausgenommenen Leistung im Bildungsbereich gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. c MWSTG, welche im Rahmen einer Bildungs- und Forschungs Kooperation gemäss Art. 13 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) erbracht wird.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

#### **H.**

Mit Vernehmlassung vom 28. Januar 2022 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei vollumfänglich abzuweisen und ihr Einspracheentscheid sei zu bestätigen. Die Kosten des Verfahrens seien der Beschwerdeführerin aufzuerlegen.

#### **I.**

Mit Replik vom 25. Februar 2022 hält die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen fest und begründet das Vorliegen einer Bildungs- und Forschungs Kooperation nochmals detaillierter.

#### **J.**

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien und die eingereichten Akten wird nachfolgend insoweit eingegangen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

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

#### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt hier nicht vor. Der angefochtene Entscheid ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Die ESTV ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (vgl.

Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, vgl. Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

**1.2** Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Entscheids und damit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde zudem frist- und formgerecht eingereicht (vgl. Art. 20 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

**1.3** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

#### **1.4**

**1.4.1** Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1).

**1.4.2** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat.

Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 ZGB – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4487/2019 und A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.2).

**1.4.3** Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrades) zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2; vgl. Urteil des BVGer A-992/2012 vom 6. August 2012 E. 1.4.3 mit Hinweisen). Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (Urteil des BVGer A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.3.3). Nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 128 III 271 E. 2b/aa; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.141; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4487/2019 und A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.3).

**1.4.4** Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag, oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; Urteil des BVGer A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 1.5; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl., 2013, Rz. 537).

## **2.**

Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2011 bis 2016. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der zugehörigen MWSTV) in den in den Jahren 2011 bis 2016 gültigen Fassungen massgebend, worauf nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert wird. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

**2.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Als Mehrwertsteuer erhebt er unter anderem die sog. Inlandsteuer (vgl. Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

## **2.2**

**2.2.1** Gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Abs. 2 von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG) und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG; Urteil des BGer 2C\_927/2019 vom 10. Februar 2020 E. 2.2.2 ff.; Urteil des BVGer A-3398/2017 vom 7. März 2019 E. 4.3).

**2.2.2** Die subjektive Mehrwertsteuerpflicht knüpft bei demjenigen an, der ein Unternehmen betreibt («wer» ein Unternehmen betreibt [Art. 10 Abs. 1 MWSTG]; auch «Unternehmensträger» genannt). Steuerpflichtig wird somit streng genommen nicht das Unternehmen, sondern der Unternehmensträger (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 N. 7; CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012 [nachfolgend: Handbuch], N. 422 ff.). Neben natürlichen und juristischen Personen kommen unter anderem auch «Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit» als Unternehmensträger in Frage (vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, in: Schweizerisches Bundes-

gesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2019], Art. 10 N. 11 ff.; Urteile des BVGer A-3398/2017 vom 7. März 2019 E. 4.4, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.5).

**2.2.3** Was den bei der Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht eines Unternehmensträgers massgebenden Auftritt unter eigenem Namen nach aussen betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass der Aussenauftritt auch ein Kriterium für die Zuordnung von Leistungen bildet (vgl. Art. 20 Abs. 1 und 2 MWSTG; siehe dazu: Urteil des BVGer A-7032/2013 vom 20. Februar 2015 E. 4.1) und er auch der Abgrenzung zu reinen Innengesellschaften dient (vgl. Urteile des BVGer A-7032/2013 vom 20. Februar 2015 E. 5.2.1, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6.3; CAMENZIND et al., Handbuch, N. 464; RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt» [nachfolgend: Aussenauftritt], in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 82 S. 451 ff., S. 451, SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 10 N. 70 ff.). Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (statt vieler: Urteil des BVGer A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.5.1; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG [nachfolgend: Zuordnung von Leistungen], in: ASA 78 S. 757 ff., 772). Massgebend ist dabei die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt. Das Handeln im eigenen Namen ist mutatis mutandis ebenso entscheidend für die Bestimmung des Leistungsempfängers (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 E. 2.2.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_734/2019 vom 2. Juni 2021]). Der Aussenauftritt im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG bildet eine eigenständige, von der selbständigen Tätigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG unabhängige Voraussetzung der subjektiven Steuerpflicht (IMSTEPF, Aussenauftritt, S. 464; Urteile des BVGer A-3398/2017 vom 7. März 2019 E. 4.5, A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 6.5).

**2.2.4** Demnach ist unter mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkten die Rechtsform der Unternehmung nicht massgebend (CLAUDIO FISCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2015], Art. 10 N. 55). Auch die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit eines Gebildes ist nicht Voraussetzung für die Mehrwertsteuerpflicht. Einfache Gesellschaften im Sinn von Art. 430 ff. OR (z.B. Arbeitsgemeinschaften oder Konsortien) können ebenso Unternehmensträger sein wie Personengesamtheiten, die zivilrechtlich nicht einmal als einfache Gesellschaft gelten, weil der «animus



societatis» fehlt (bspw. Erbengemeinschaften oder Stockwerkeigentümergeinschaften, die aufgrund gesetzlicher Bestimmung bestehen). Massgebend ist nach konstanter Rechtsprechung nur, dass sie als Gemeinschaft im Verkehr mit Dritten auftreten (Urteil des BGer 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 4.1; FISCHER, MWSTG Kommentar 2015, Art. 10 N. 57 und 59; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 10 N. 34 mit weiteren Hinweisen; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5911/2019 vom 12. März 2020 E. 2.3 ff.).

Wenn sich mehrere Personen zusammenschliessen, um unter gemeinsamem Namen und auf gemeinsame Rechnung Leistungen zu erbringen, tritt die Gemeinschaft nach aussen auf und nicht die einzelnen Mitglieder (FISCHER, MWSTG Kommentar 2015, Art. 10 N. 50 ff. mit Beispielen). Schwierigkeiten bietet hierbei weniger die Beantwortung der Frage, ob überhaupt ein Aussenauftritt vorliegt, sondern ob dieser unter eigenem Namen erfolgt, das heisst, ob der Aussenauftritt einer einzelnen Person oder einer Mehrheit von ähnlich handelnden Personen zuzuordnen ist (FISCHER, MWSTG Kommentar 2015, Art. 10 N. 53; vgl. zur gesamten E. 2.2: Urteil des BVGer A-5911/2019 vom 12. März 2020 E. 2.3 ff.; vgl. auch Urteil des BVGer A-1544/2006 vom 11. September 2008 E. 2.1.2).

## **2.3**

**2.3.1** Unter Leistung ist die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts zu verstehen, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt (Art. 3 Bst. c MWSTG).

**2.3.2** Eine steuerbare Leistung setzt voraus, dass sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgt, also (gemäss der Legaldefinition des Entgelts von Art. 3 Bst. f MWSTG) ein Vermögenswert gegeben ist, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 2.2.3, A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.1.2).

**2.3.3** Für ein Austauschverhältnis erforderlich ist, dass ein hinreichender Konnex (BGE 140 II 80 E. 2.1) bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt besteht, sodass das eine das andere Element auslöst (BGE 138 II 239 E. 3.2, 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a).

Nach Rechtsprechung und Doktrin ist zur Beurteilung der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt die Sicht des Leistungsempfängers einzunehmen (Urteil des BGer 2C\_585/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.2 mit Hinweisen; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 230 f.).

**2.4** Mangels Leistung – bzw. weil diesen Mittelflässen die innere wirtschaftliche Verknüpfung mit einer mehrwertsteuerlichen Leistung fehlt (vgl. FELIX GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 18 N. 9) – gelten namentlich die in Art. 18 Abs. 2 Bst. a – I MWSTG genannten Mittelflüsse nicht als Entgelt (vgl. auch Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5).

**2.4.1** Zu den sog. Nicht-Entgelten zählen nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG unter anderem Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge, selbst wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG; BGE 141 II 182 E. 3.5).

**2.4.2** Das Mehrwertsteuergesetz kennt keine Legaldefinition der Subvention oder der anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge. Entsprechend dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung ist dafür grundsätzlich auf die Subventionengesetzgebung zurückzugreifen (BGE 140 I 153 E. 2.5.4 S. 161 f.; Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5; vgl. auch Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5.1.1). Nach Art. 29 MWSTV gelten als Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge namentlich die vom Gemeinwesen ausgerichteten:

- a) Finanzhilfen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 des Subventionengesetzes vom 5. Oktober 1990 (SuG, SR 616.1);
- b) Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Bst. a SuG, sofern kein Leistungsverhältnis vorliegt;
- c) Forschungsbeiträge, sofern dem Gemeinwesen kein Exklusivrecht auf die Resultate der Forschung zusteht;
- d) mit den Buchstaben a – c vergleichbaren Mittelflässe, die gestützt auf kantonales und kommunales Recht ausgerichtet werden.

**2.4.3** In Art. 3 Abs. 1 SuG werden Finanzhilfen definiert als geldwerte Vorteile, die Empfängern ausserhalb der Bundesverwaltung gewährt werden,

um die Erfüllung einer vom Empfänger gewählten Aufgabe zu fördern oder zu erhalten.

Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Bst. a SuG werden umschrieben als Leistungen an Empfänger ausserhalb der Bundesverwaltung zur Milderung oder zum Ausgleich von finanziellen Lasten, die sich ergeben aus der Erfüllung von bundesrechtlich vorgeschriebenen Aufgaben.

#### **2.4.4**

**2.4.4.1** Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung werden Subventionen allgemein als Leistungen kraft öffentlichen Rechts bezeichnet, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgebenden führt (vgl. auch BGE 141 II 182 E. 3.5, 126 II 443 E. 6b).

Zwar liegt auch bei einer Subvention insofern eine gewisse Leistung des Geldempfängers vor, als er sich in einer Weise verhält, die dem öffentlichen Interesse als förderungswürdige Gegenleistung erscheint. Doch liegt darin keine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung, so dass nicht von einem Leistungsaustausch gesprochen werden kann, auch dann nicht, wenn die Subvention aufgrund eines Leistungsauftrages ausgerichtet wird. Ist mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifische (Gegen-)Leistung der empfangenden Person verknüpft und steht es ihr frei, wie sie – im Rahmen des allgemeinen Leistungsauftrages – die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, deutet dies praxisgemäss auf eine Subvention hin.

Auch eine Abgeltung ist nicht das Entgelt für eine Leistung, sondern sie soll die finanziellen Lasten ausgleichen oder mildern, die dem Empfänger aus der Verpflichtung zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben entstehen (BGE 141 II 182 E. 3.5 m.w.Hw.; vgl. zum ganzen Absatz: Urteil des BVGer A-2798/2016 vom 30. Mai 2017 E. 3.6.3).

**2.4.4.2** Eine innere wirtschaftliche Verknüpfung (und damit ein Leistungsverhältnis) liegt demgegenüber vor, wenn sich der Staat eine individualisierte und konkrete Tätigkeit eines potentiellen Steuersubjekts gegen Entgelt beschafft, um eine ihm obliegende Aufgabe zu erfüllen (BGE 141 II 182 E. 3.5). Dies ist zum einen der Fall, wenn der Staat die Tätigkeit des Privaten bzw. die Ergebnisse daraus lediglich als Mittel zur eigenen «Leistungserstellung» weiterverwendet, ohne dem Privaten eine öffentliche Aufgabe zu übertragen. Zum anderen ist dies der Fall, wenn der Staat öffentliche

Aufgaben auf Private überträgt und die Privaten diese Aufgaben dann unmittelbar in eigenem Namen und zugunsten der Allgemeinheit oder gegebenenfalls zugunsten einzelner Mitglieder der Allgemeinheit erfüllen. Diese letztere Konstellation wird auch als Auslagerung oder «Outsourcing» von Staatsaufgaben bezeichnet (Urteile des BGer 2C\_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 4.1 f., 2C\_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 3.2.5).

So sind Kantonsbeiträge, die an zwei öffentlich-rechtliche Unternehmungen in der Waadt ausgerichtet worden waren, als Leistungsentgelt für die von diesen Unternehmen vorgenommene Waldpflege zu betrachten. Man ging hierbei von einem klassischen «Outsourcing» aus, da eine vom Gesetz dem Staat zustehende Aufgabe übertragen worden war, die ein Leistungsbündel umfasst hatte (Urteile des BVGer A-239/2016 vom 22. Februar 2017 E. 5.3.3 und 6.1.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_313/2017 vom 8. März 2018], A-8155/2015 vom 22. Februar 2017 E. 5.3.4 und 6.1.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_312/2017 vom 8. März 2018]).

Bereits unter dem aMWSTG hatte das Bundesgericht im Urteil 2C\_196/2012 vom 10. Dezember 2012 erwogen, die Eidgenossenschaft sei gesetzlich verpflichtet, gegen eine konkrete (Tier-)Seuche vorzugehen bzw. diese zu bekämpfen. Damit sei mit der Beauftragung der Universität Bern mit der Führung des dazu notwendigen nationalen Referenzlaboratoriums eine dem Bund originär obliegende Aufgabe ausgelagert worden. Mit einem solchen «Outsourcing» verfolge der Bund die Bekämpfung der konkreten Tierseuche, genau gleich, wie wenn er selbst ein solches Laboratorium führen würde (vgl. E. 3.2.5 des genannten Urteils).

Im Urteil des Bundesgerichts 2C\_232/2012 vom 23. Juli 2012 (veröffentlicht in: ASA 84 S. 414) ging es um eine Gesellschaft, die auf Basis von Verträgen mit der Eidgenossenschaft das Sekretariat des Forschungsvorhabens COST/CITAIR führte und in diesem Zusammenhang Zahlungen erhalten hatte. Die Eidgenossenschaft war aufgrund gewisser Abmachungen mit den COST-Organen zur Führung eines solchen Sekretariats verpflichtet. Sie übertrug diese Aufgabe an die Gesellschaft, die ihrerseits nur vertragliche Beziehungen zur Eidgenossenschaft unterhielt. Das Bundesgericht erkannte, dass die Führung des Sekretariats durch die Gesellschaft der Auslagerung einer Staatsaufgabe gleichkam und der Mehrwertsteuer unterstand (E. 3.6 des genannten Urteils).

Sodann lagen dem Urteil des Bundesgerichts 2C\_105/2008 vom 25. Juni 2008 (veröffentlicht in: ASA 78 S. 587) Zahlungen des Bundesamts für Gesundheit (BAG) an den Verein Aids-Hilfe Schweiz zugrunde. Das BAG, das gesetzlich zur Prävention im Bereich der übertragbaren Krankheiten verpflichtet war, hatte mit dem Verein Aids-Hilfe Schweiz mehrere Verträge abgeschlossen und ihm dadurch verschiedene Aufgaben im Bereich der HIV/Aids-Prävention übertragen. Wiederum kam das Bundesgericht zum Schluss, dass eine solche Auslagerung von Aufgaben, die das BAG von Gesetzes wegen zu erfüllen hatte, als Leistungsverhältnis der Mehrwertsteuer unterlag (E. 4.1 f. des genannten Urteils; vgl. zum ganzen Absatz auch das Urteil des BGer 2C\_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 4.1 ff. sowie das Urteil des BVGer A-2798/2016 vom 30. Mai 2017 E. 3.6.4).

**2.4.5** Demgegenüber hat das Bundesgericht in einem unter geltendem Mehrwertsteuerrecht ergangenen Urteil Zahlungen, welche der Bund der Stiftung Antidoping Schweiz ausrichtete, als Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Bst. a SuG eingestuft und mangels Leistung aufgrund von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG in Verbindung mit Art. 29 Bst. b MWSTV ein Leistungsverhältnis verneint (Urteil des BGer 2C\_826/2016 vom 6. April 2018 E. 3.5.3). Im Unterschied etwa zum Urteil 2C\_196/2012 vom 10. Dezember 2012, worin das Bundesgericht befand, die Eidgenossenschaft sei zur Bekämpfung der Tierseuche verpflichtet und habe diese – ihr originär obliegende – Aufgabe an die Universität Bern ausgelagert, waren in dem dem Urteil 2C\_826/2016 vom 6. April 2018 zugrunde liegenden Fall neben Antidoping Schweiz auch diverse andere Akteure zur Durchführung von Dopingkontrollen berechtigt. Die Dopingbekämpfung war damit nicht als alleinige Staatsaufgabe zu betrachten. Dementsprechend war nicht der Bund, sondern waren die Sportverbände und deren Mitglieder die Hauptnutzniesser der Tätigkeit von Antidoping Schweiz (Urteil des BGer 2C\_826/2016 vom 6. April 2018 E. 4.1; vgl. auch Urteil des BVGer A-6381/2015 vom 5. August 2016 E. 4.2.4.3 [bestätigt mit dem vorgenannten Urteil des BGer]).

Im Rahmen des Urteils 2C\_585/2017 vom 6. Februar 2019 hatte das Bundesgericht Zahlungen an einen Verein zu beurteilen, welcher die Förderung der schweizerischen Beteiligung an internationalen Forschungsprojekten sowie die Information, Motivation und Beratung interessierter Personen und Organisationen in diesem Bereich bezweckt. Der Verein finanziert sich u.a. mit Beiträgen des SBFI. Der Verein und das SBFI schliessen sogenannte «Leistungsaufträge» ab, worin der Verein in detaillierter Form zur

Führung eines Informationsdienstes beauftragt und hierfür vom SBFI entschädigt wird (vgl. Urteil des BGer 2C\_585/2017 vom 6. Februar 2019 Sachverhalt). Das Bundesgericht hielt fest, dass die Forschungsförderung zwar eine Aufgabe des Bundes sei, zu welcher er gemäss Art. 64 Abs. 1 BV und Art. 28 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung und der Innovation vom 14. Dezember 2012 (FIFG, SR 420.1) verpflichtet sei (E. 4.4.1 des genannten Urteils). Was die konkrete Tätigkeit des Vereins angehe, sei der Bund jedoch nicht verpflichtet eine solche auszuüben, sicherzustellen oder zu finanzieren (E. 4.4.2 des genannten Urteils). Da der Bund nicht zur Erfüllung der angeblichen öffentlichen Aufgabe verpflichtet sei und der Verein seinerseits nicht durch die Zahlungen des Bundes zu seiner Tätigkeit motiviert sei, könne in der Tätigkeit des Vereins keine individualisierte, konkrete Leistung an die Öffentlichkeit erblickt werden, die der Bund in Erfüllung einer ihm obliegenden Aufgabe beschafft habe. Dementsprechend könne auch keine Auslagerung einer Staatsaufgabe im Sinne der geschilderten Rechtsprechung zum alten Mehrwertsteuerrecht vorliegen (E. 4.5 des genannten Urteils). Auch beschaffe sich der Bund die Leistung des Vereins nicht, um sie im Rahmen seiner eigenen Leistungserstellung bzw. Aufgabenerfüllung weiter zu verwenden (E. 5 des genannten Urteils).

**2.4.6** Nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung gelten als weitere Indizien für das Nicht-Vorliegen eines Leistungsaustauschs, wenn die in Frage stehende Tätigkeit nicht wegen der Zahlungen der öffentlichen Hand, sondern aufgrund der eigenen Zweckbestimmung ausgeübt wird (vgl. Urteil des BGer 2C\_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 4.4.3 und 4.5), und wenn die Beiträge der öffentlichen Hand nur eine Finanzquelle neben anderen sind, welche pauschal zur (Mit-)Finanzierung der Tätigkeit der Empfängerin insgesamt dienen und nicht nur für einzelne konkrete Leistungen vorgesehen sind (vgl. Urteil des BGer 2C\_826/2016 vom 6. April 2018 E. 4.1; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 3.2; vgl. auch ANNIE ROCHAT PAUCHARD, in: OREF [édit.], Au carrefour des contributions, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, Bern 2020, S. 271).

**2.4.7** Die Unterscheidung von Subventionen und mehrwertsteuerlich relevantem Entgelt erweist sich mitunter als schwierig. Es ist daher stets im Einzelfall aufgrund der konkreten Umstände zu entscheiden, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt oder nicht (Urteil des BGer 2C\_826/2016 vom 6. April 2018 E. 2.5).

**2.5** Von der Steuer ausgenommen sind u.a. Leistungen zwischen Bildungs- und Forschungsinstitutionen, die an einer Bildungs- und Forschungskoopeation beteiligt sind, sofern sie im Rahmen der Kooperation erfolgen, unabhängig davon, ob die Bildungs- und Forschungskoopeation als Mehrwertsteuersubjekt auftritt (Art. 13 Abs. 1 MWSTV [AS 2009 6743]; seit 1.1.2018 explizit in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 30 MWSTG).

Als Bildungs- und Forschungsinstitutionen gelten (Art. 13 Abs. 2 MWSTV [AS 2009 6743]; seit 1.1.2018 in Art. 21 Abs. 7 MWSTG i.V.m. Art. 38a Abs. 1 MWSTV):

- a. Institutionen des Hochschulwesens, die von Bund und Kantonen im Rahmen von Artikel 63a der Bundesverfassung gestützt auf eine gesetzliche Grundlage gefördert werden;
- b. gemeinnützige Organisationen nach Artikel 3 Buchstabe j MWSTG sowie Gemeinwesen nach Artikel 12 MWSTG;
- c. öffentliche Spitäler ungeachtet ihrer Rechtsform

Unternehmen der Privatwirtschaft gelten nicht als Bildungs- oder Forschungsinstitutionen (Art. 13 Abs. 3 MWSTV [AS 2009 6743]; seit 1.1.2018 in Art. 21 Abs. 7 MWSTG i.V.m. Art. 38a Abs. 2 MWSTV).

**2.5.1** Gemäss der Verwaltungspraxis fallen unter den Buchstaben a von Art. 13 Abs. 2 MWSTV die Institutionen des Hochschulwesens gemäss dem Bundesgesetz vom 30. September 2011 über die Förderung der Hochschulen und die Koordination im schweizerischen Hochschulbereich (Hochschulförderungs- und -koordinationsgesetz, HFKG, SR 414.20). Bei einer Zusammenarbeit zwischen diesen Institutionen wird vermutet, dass die untereinander erbrachten Leistungen im Rahmen der Kooperation erfolgen. Ein besonderer Nachweis muss diesbezüglich daher nicht erbracht werden. Diese Vermutung gilt auch bei den Universitätsspitalern, die in den jeweiligen Gemeinwesen eng mit den Universitäten im Bereich Bildung und Forschung verknüpft sind (vgl. MWST-Branchen-Info 25 «Forschung und Entwicklung» in der bis Ende 2017 gültigen Fassung [fortan: MBI 25], Ziff. 3.1).

Das HFKG stützt sich u.a. auf Art. 63a BV und bezweckt die Koordination, die Qualität und die Wettbewerbsfähigkeit des gesamtschweizerischen Hochschulbereichs. Zu diesem Zweck schafft das HFKG betreffend die Hochschulen und die anderen Institutionen des Hochschulbereichs u.a.

Grundlagen für die Qualitätssicherung und Akkreditierung sowie für die Gewährung von Bundesbeiträgen (Art. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 HFKG). Bundesbeiträge werden nur an akkreditierte Institutionen gewährt (Art. 28 Abs. 2 Bst. b HFKG; vgl. auch Urteil des BVGer A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 2.3.2.1).

**2.5.2** Bei einer Zusammenarbeit zwischen Institutionen gemäss Art. 13 Abs. 2 Bst. b beziehungsweise c MWSTV wird gemäss der Verwaltungspraxis hingegen nicht vermutet, dass die untereinander erbrachten Leistungen im Rahmen einer Bildungs- und Forschungs Kooperation erfolgen (vorbehalten bleiben Universitätsspitäler). Es liegt in der Verantwortung der Beteiligten darzulegen, dass ein Leistungsverhältnis aufgrund einer Bildungs- und Forschungs Kooperation von der Steuer ausgenommen ist. Damit die genannten Institutionen unter Art. 13 Abs. 2 Bst. b MWSTV fallen, müssen sie tatsächlich für den Bildungs- und Forschungsbereich zuständig und darin tätig sein. Ihre Leistungen im Rahmen der Bildungs- und Forschungs Kooperationen als Beteiligte dieser Kooperationen sind von der Steuer ausgenommen (MBI 25, Ziff. 3.2).

Nach differenzierter Ansicht wird die Forschung als nach wissenschaftlicher Methode ausgeführte, erfolgreiche oder nicht erfolgreiche Suche nach Erkenntnissen und deren redliche Bekanntgabe an die „scientific community“ oder ein weiteres Publikum durch Vortrag, Gespräch oder Publikation bezeichnet (vgl. MARKUS METZ, in: Ehrenzeller [Hrsg.], Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Band IX, Bildungs-, Kultur- und Sprachenrecht, 2018, Bst. E N. 7; Urteil des BGer 1C\_448/2008 vom 13. März 2009, E. 4.2).

Unter Bildungs- bzw. Ausbildungsleistungen sind demgegenüber Tätigkeiten zu verstehen, die eng mit einer erzieherischen oder bildenden Zielsetzung zusammenhängen bzw. die vor allem dazu dienen, Wissen zu vermitteln oder zu vertiefen, oder die zumindest dem Erwerb von Kenntnissen oder Fertigkeiten dienen (Urteil des BGer 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 3.1.2; Urteil des BVGer A-5098/2016 vom 4. Juli 2017 E. 3.2.2.3; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 2.3.2.2).

### **3.**

**3.1** Art. 42 Abs. 6 MWSTG sieht eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor, in welcher die Steuerforderung entstanden ist. Es kann folglich für die Steuerperiode 2011 keine



zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (Urteil des BGer 2C\_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1).

**3.2** Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen absoluten Verjährung des Rechts zur Festsetzung der Steuerforderung in Bezug auf die Steuerperiode 2011 ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperiode 2011 betreffende Steuernachforderung gutzuheissen.

#### **4.**

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit im Zusammenhang mit dem Projekt PISA bzw. die in diesem Zusammenhang vereinnahmten finanziellen Mittel zu versteuern hat oder nicht.

Die Beschwerdeführerin argumentiert primär, es liege ein Nicht-Entgelt im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG, weshalb die seitens der ESTV vorgenommene MWST-Aufrechnung nicht rechtmässig sei.

Eventualiter seien die Leistungen im Rahmen des Projekts PISA bzw. die hierfür vereinnahmten finanziellen Mittel nicht zu versteuern, da es sich dabei um eine von der Steuer ausgenommene Leistung im Bildungsbereich gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. c MWSTG handle, welche im Rahmen einer Bildungs- und Forschungskooperation erbracht werde.

**4.1** Bevor auf die genannten zwei Anträge bzw. die dahinter stehenden Argumentationslinien eingegangen wird, sind die bei den Akten liegenden Vereinbarungen betreffend PISA zu beleuchten.

**4.1.1** Gemäss Rubrum des Vertrags PISA 2009 treten als Leistungsbezügler das BBT (heute: SBFI, fortan auch nur: Bund) und die EDK auf. Sie bilden die Steuergruppe, welche gemäss dem in Anhang 1 des Vertrags PISA 2009 aufgeführten Organigramm, Ziff. 9, aus zwei Personen des BBT, einer Person des SBF (Staatssekretariat für Bildung und Forschung; heute: SBFI) und drei Personen der EDK besteht. Die Steuergruppe ist das strategische Steuerungsorgan des Projekts PISA, welches insbesondere alle grundlegenden organisatorischen und finanziellen Entscheide trifft (PISA 2009, Ziff. 5.2.1). Weiter vertreten das BBT und die EDK die Schweiz auf internationaler Ebene (PISA 2009, Ziff. 5.1 Bst. a). Die nationale Projektleitung (siehe dazu nachfolgender Absatz) ist in der Steuergruppe durch zwei nicht stimmberechtigte Mitglieder mit beratender Stimme vertreten (Organigramm und Funktionsdiagramm PISA 2009, Ziff. 10).

Die PISA-Studie wird von der Beschwerdeführerin und drei weiteren Forschungsanstalten durchgeführt, darunter die D. \_\_\_\_\_, welche durch die Institute B und C vertreten wird. Gemeinsam bilden diese vier Forschungsanstalten (im Vertrag auch regionale Koordinationszentren genannt) das Konsortium PISA.ch, welches im Vertrag als einfache Gesellschaft bezeichnet wird. Das Konsortium PISA.ch (fortan auch: einfache Gesellschaft), bestehend aus den vier Forschungsanstalten, wird im Rubrum des Vertrags PISA 2009 als Leistungserbringer bezeichnet. Die Koordinatoren dieser vier regionalen Koordinationszentren bilden die nationale Projektleitung. Sie ist zuständig für alle operativen Belange des Projekts PISA (PISA 2009, Ziff. 3.1.1 und 5.2.2).

Der Vertrag PISA 2009 regelt die Durchführung des Projekts PISA auf nationaler Ebene, was die Messung der Grundkompetenzen einer Stichprobe von 15-jährigen Jugendlichen sowie von Schülerinnen und Schülern der 9. Klassen in den drei Sprachregionen beinhaltet (PISA 2009, Ziff. 1.3). PISA soll darüber Auskunft geben, über welche Fähigkeiten die Jugendlichen am Ende ihrer Schulzeit verfügen. Die Ergebnisse von PISA dienen zur Positionierung der Schweiz im internationalen Vergleich. So sollen die Ergebnisse der Forschungsarbeiten zur Weiterentwicklung des Schweizer Schulsystems sowie zur Optimierung der Schnittstelle von der Sekundarstufe I zur Sekundarstufe II beitragen (PISA 2009, Ziff. 1.2). Der Vertrag PISA 2009 stützt sich insbesondere auf Art. 61a Abs. 1 BV (Bildungsraum Schweiz), Art. 65 Abs. 1 BV (Statistik) sowie das Bundesgesetz über Beiträge an gemeinsame Projekte von Bund und Kantonen zur Steuerung des Bildungsraums Schweiz vom 5. Oktober 2007 (AS 2008 429, BBl 2007 6973; vgl. PISA 2009, Ziff. 1.1).

Das Projekt PISA ist in drei Abschnitte gegliedert. In einer ersten Phase wird die Erhebung vorbereitet. In einer zweiten Phase wird die Erhebung durchgeführt sowie Daten erfasst und aufbereitet. Schliesslich folgt mit der Auswertung und der Berichterstattung die dritte und finale Phase (PISA 2009, Ziff. 2). Eine von der nationalen Projektleitung vorzulegende, detaillierte Projektplanung mit verbindlichen Terminen für die verschiedenen Projektarbeiten wird von der Steuergruppe genehmigt, wobei allfällige Abweichungen hiervon der Steuergruppe unverzüglich anzuzeigen und von dieser zu genehmigen sind (PISA 2009, Ziff. 2). In der Vorbereitungs- und Durchführungsphase (Phase 1 und 2) trägt die nationale Projektleitung die Verantwortung, dass alle anfallenden Aufgaben einem regionalen Kompetenzzentrum zugewiesen sind und durchgeführt werden. Zudem sorgt die nationale Projektleitung für die Durchsetzung der vereinbarten Standards

(PISA 2009, Ziff. 3.1.1). Die Leistungsbezüger unterstützen die nationale Projektleitung durch die Begleitung der Arbeiten im Rahmen der Steuergruppe (PISA 2009, Ziff. 3.1.2). In der dritten Phase erledigt die nationale Projektleitung Forschungsarbeiten und sorgt für die Analysen und die Berichterstattung der Ergebnisse und Erkenntnisse aus der nationalen Stichprobe der 15-Jährigen und der Schülerinnen und Schüler der 9. Klassen in drei Sprachen (PISA 2009, Ziff. 3.2). Schliesslich haben die Leistungserbringer die Aufgabe, die Daten sowie weitere Unterlagen und Dokumente gemäss den Weisungen der Leistungsbezüger für die Archivierung vorzubereiten (PISA 2009, Ziff. 3.3). Sämtliche aus dieser Auftragserfüllung entstandenen Immaterialgüterrechte gehen ohne zusätzliche Vergütung an die Leistungsbezüger über (PISA 2009, Ziff. 7). Die nationale Projektleitung hat überdies die Vorgaben der OECD für die Durchführung des Projektes sowie die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) des Bundes für Dienstleistungsaufträge zu beachten (PISA 2009, Ziff. 1.4).

Finanziert wird das Projekt durch die Leistungsbezüger (Bund und Kantone; PISA 2009, Ziff. 4.1). Die nationale Projektleitung erstellt für PISA 2009 ein Gesamtbudget des Konsortiums PISA.ch (inklusive Aufteilung auf die vier Regionalzentren) und einen Zahlungsplan, welcher u.a. die Teilzahlungen pro Institution ausweist. Das Gesamtbudget des Konsortiums PISA.ch und der Zahlungsplan werden von der Steuergruppe beschlossen (PISA 2009, Ziff. 4.2). Die nationale Projektleitung stellt den Leistungsbezügern Rechnung gemäss dem von der Steuergruppe genehmigten Gesamtbudget des Konsortiums PISA.ch und dem Zahlungsplan (PISA 2009, Ziff. 4.4). Die regionalen Koordinationszentren stellen der nationalen Projektleitung ein Budget für ihre Leistungen zu. Sie unterbreiten der nationalen Projektleitung Rechnungen, die ihren Leistungen entsprechen (Organigramm und Funktionsdiagramm PISA 2009, Ziff. 32).

Der Vertrag PISA 2009 tritt per 1. Januar 2008 in Kraft und dauert bis zum 31. Dezember 2011.

**4.1.2** Die Vereinbarungen PISA 2012 und PISA 2015 sind anders aufgebaut als der Vertrag PISA 2009. Neu wurden die Vereinbarungen nur noch mit dem nationalen Projektleiter (i.e. mit dem Institut B in der Vereinbarung PISA 2012 resp. mit dem Institut C in der Vereinbarung PISA 2015) abgeschlossen. Der nationale Projektleiter leitet die nationale Projektleitung PISA 2012 bzw. PISA 2015 unter dem institutionellen Schuttschirm des Instituts B (PISA 2012) bzw. des Instituts C (PISA 2015). Die Beschwerdeführerin ist weiterhin Teil der nationalen Projektleitung (PISA 2012 Ziff. 4.1;

PISA 2015, Ziff. 4.1). Die Vereinbarungen PISA 2012 und 2015 enthalten grundsätzlich die gleichen Leistungen (Vorbereitung, Durchführung und wissenschaftliche Auswertung der Studie PISA; vgl. PISA 2012, Ziff. 4.2; PISA 2015, Ziff. 3 und 4.2) und stützen sich im Wesentlichen auf dieselben rechtlichen Grundlagen wie PISA 2009. Die Vereinbarungen PISA 2012 und 2015 stützen sich (neu) auch auf die Vereinbarung zwischen dem BBT und der EDK vom 6. Juli 2010 betreffend die Durchführung von PISA in der Schweiz (PISA 2012, Ziff. 2; PISA 2015, Ziff. 2).

Wie bei PISA 2009, deckt die mit PISA 2012 und 2015 vereinbarte, seitens der Auftraggeberinnen zu leistende Vergütung sämtliche zu erbringenden Arbeiten ab (PISA 2012, Ziff. 5.3; PISA 2015, Ziff. 5.2). Die Zahlungen erfolgen jedoch nicht an die nationale Projektleitung (wie bei PISA 2009), sondern an den jeweiligen nationalen Projektleiter (Institut B in der Vereinbarung PISA 2012 resp. Institut C in der Vereinbarung PISA 2015), welcher auch Vertragspartner der Auftraggeberinnen ist (PISA 2012, Ziff. 5.3; PISA 2015, Ziff. 5.2). Weiter wird in den Vereinbarungen PISA 2012 und 2015 – im Unterschied zu derjenigen betreffend PISA 2009 – die Beauftragte, i.e. das Institut B bzw. das Institut C, als gegenüber den Auftraggeberinnen allein verantwortlich erklärt (PISA 2012, Ziff. 6.2; PISA 2015, Ziff. 6.3). Die Vereinbarung PISA 2012 tritt mit der Unterzeichnung im März 2011 in Kraft und dauert spätestens bis Ende 2014. Die Vereinbarung PISA 2015 wiederum, tritt mit der Unterzeichnung im November 2013 in Kraft und gilt bis spätestens Ende 2017 (PISA 2012, Ziff. 10.1; PISA 2015, Ziff. 8.1).

In der Vereinbarung PISA 2012 sind die Allgemeinen Geschäftsbedingungen des Bundes für Dienstleistungsaufträge integrierte Bestandteile des Vertrages (Ziff. 11), womit gemäss Ziff. 5.1 der AGB die bei der Vertragserfüllung entstanden Schutzrechte des geistigen Eigentums der Auftraggeberin gehören. Bei der Vereinbarung PISA 2015 ist indes kein Hinweis auf die Übertragung eines Exklusivrechts erkennbar.

**4.1.3** Die Analyse der Vertragsbestimmungen ergibt unter anderem, dass die Beschwerdeführerin mit dem Bund und der EDK weder in einem Leistungs- noch in einem (direkten) Subventionsverhältnis stand.

Es fragt sich, wer mehrwertsteuerrechtlich gegenüber dem Bund und der EDK als Leistungserbringer oder allenfalls als Subventionsempfänger zu gelten hat. Wer als Leistungserbringer gilt, bestimmt sich laut Art. 20 Abs. 1 MWSTG und nach konstanter Rechtsprechung in erster Linie nach dem

Aussenauftritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (E. 2.2.3).

**4.1.3.1** Mit der Vereinbarung PISA 2009 erhält die einfache Gesellschaft «Konsortium PISA.ch» als Ganzes – und nicht die einzelnen Mitglieder der einfachen Gesellschaft – den Auftrag das Projekt PISA 2009 durchzuführen. Dementsprechend stellt die nationale Projektleitung und nicht die einzelnen Mitglieder der einfachen Gesellschaft dem Bund bzw. der EDK Rechnung für die Tätigkeiten der einfachen Gesellschaft im Rahmen von PISA 2009 (vgl. E. 4.1.1). Damit tritt die einfache Gesellschaft nach aussen auf und die Durchführung der PISA-Studie 2009 ist ihr zuzuordnen. Dies entspricht im Übrigen auch der Kommunikation gegenüber der Öffentlichkeit, wonach verschiedene Institutionen gemeinsam das Konsortium PISA.ch bilden, welches die PISA-Studien durchführt (vgl. <https://www.sbf.admin.ch/sbf/de/home/bildung/bildungsraum-schweiz/bildungszusammenarbeit-bund-kantone/pisa.html>, eingesehen am 10. November 2022). Dass es sich beim Konsortium PISA.ch tatsächlich um eine einfache Gesellschaft handelt, ist im Übrigen zurecht unstrittig.

Der Umstand, dass die Aufgaben der einzelnen Kooperations-Mitglieder in den PISA-Vereinbarungen bereits definiert sind – wie die ESTV in Ziffer 3.5 ihres Einspracheentscheids sowie am Schluss ihrer Vernehmlassung geltend macht – ändert nichts daran, dass die einfache Gesellschaft gegenüber dem Bund und der EDK als Ganzes für die einwandfreie Durchführung der Arbeiten verantwortlich ist und auch entsprechend auftritt, i.e. ein weiteres potentiell steuerrechtliches Subjekt (die einfache Gesellschaft) zwischen dem Bund bzw. der EDK und der Beschwerdeführerin steht. Die Beschwerdeführerin erbringt ihre Aufgaben im Rahmen von PISA 2009 somit zugunsten der einfachen Gesellschaft.

Damit steht betreffend die Durchführung des Projekts PISA 2009 mehrwertsteuerrechtlich das Konsortium PISA.ch, nicht aber die Beschwerdeführerin, mit dem Bund und der EDK in einem Leistungs- oder allenfalls in einem (direkten) Subventionsverhältnis.

**4.1.3.2** Sodann werden in den Vereinbarungen PISA 2012 und PISA 2015 das Institut B bzw. das Institut C mit der Durchführung der PISA-Studien beauftragt. Die Zahlungen der Auftraggeberinnen werden dementsprechend direkt an das Institut B bzw. das Institut C geleistet, welche gegen-

über den Auftraggeberinnen als allein verantwortlich erklärt werden. Mit anderen Worten tritt in den Vereinbarungen PISA 2012 und PISA 2015 nicht mehr die einfache Gesellschaft, sondern das Institut B bzw. das Institut C nach aussen auf. Damit stehen Letztere mit dem Bund (PISA 2012) und der EDK (PISA 2012 und 2015) in einem Leistungs- oder in einem Subventionsverhältnis. Nichtsdestotrotz geht aus den Vereinbarungen PISA 2012 und PISA 2015 hervor, dass die Institute B und C für die Erstellung der Studien mit den übrigen Mitgliedern der einfachen Gesellschaft zusammenwirken.

**4.2** Auf Basis der eben erfolgten Darstellung der hier relevanten Verträge ist im Folgenden zu klären, ob die die Steuerperioden 2012 bis 2016 betreffenden Aufrechnungen der ESTV, welche auf der Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Rahmen der PISA-Studien gründen, rechters sind. Vorab stellt sich die Frage, ob es sich bei den Zahlungen der Auftraggeberinnen um Nicht-Entgelte im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG (fortan auch nur: Subventionen) handelt. Die Beschwerdeführerin stand zwar – wie gesehen (E. 4.1.3) – mit dem Bund und der EDK weder in einem Leistungs- noch in einem (direkten) Subventionsverhältnis. Wenn indes die Zahlungen der Auftraggeberinnen an die einfache Gesellschaft (PISA 2009), das Institut B (PISA 2012) bzw. das Institut C (PISA 2015) als Subventionen zu qualifizieren wären, würde sich zumindest die Frage stellen, ob es sich bei den Zahlungen an die Beschwerdeführerin im Sinne von Art. 30 MWSTV um ein blosses «Weiterleiten von Mittelflässen, die nicht als Entgelte gelten» handeln würde, welche nicht zu versteuern wären.

**4.2.1** Wie erwähnt (E. 4.1.1 f.), stützen sich die PISA-Vereinbarungen 2009, 2012 und 2015 insbesondere auf Art. 61a Abs. 1 BV (Bildungsraum Schweiz), Art. 65 Abs. 1 BV (Statistik) sowie das Bundesgesetz über Beiträge an gemeinsame Projekte von Bund und Kantonen zur Steuerung des Bildungsraums Schweiz vom 5. Oktober 2007 (AS 2008 429, gültig gewesen bis Ende 2016; fortan nur: Bundesgesetz über Beiträge).

Nach Art. 61a Abs. 1 BV sorgen Bund und Kantone gemeinsam im Rahmen ihrer Zuständigkeiten für eine hohe Qualität und Durchlässigkeit des Bildungsraumes Schweiz. Sie koordinieren ihre Anstrengungen und stellen ihre Zusammenarbeit durch gemeinsame Organe und andere Vorkehren sicher (Art. 61a Abs. 2 BV). Des Weiteren erhebt der Bund die notwendigen statistischen Daten über den Zustand und die Entwicklung von Bevölkerung, Wirtschaft, Gesellschaft, Bildung, Forschung, Raum und Umwelt in

der Schweiz (Art. 65 Abs. 1 BV). Gemäss Art. 1 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes über Beiträge kann der Bund im Rahmen der bewilligten Kredite u.a. Beiträge gewähren für die Kompetenzmessungen bei Jugendlichen (PISA).

Das Bundesgesetz über Beiträge stützt sich in erster Linie auf Art. 61a Abs. 2 BV. Diese Bestimmung konkretisiert den Grundsatz nach Art. 61a Abs. 1 BV, dass Bund und Kantone gemeinsam im Rahmen ihrer Zuständigkeiten für eine hohe Qualität und Durchlässigkeit des Bildungsraums Schweiz sorgen. Zu diesem Zweck sollen sie die Anstrengungen für den Bildungsraum Schweiz koordinieren und ihre Zusammenarbeit durch gemeinsame Organe und andere Vorkehren sicherstellen. Art. 61a BV richtet sich zwar an Bund und Kantone. Nach seinem Wortlaut verleiht dieser Verfassungsartikel dem Bund somit keine zusätzlichen Kompetenzen im Bildungsbereich. Der Koordinationsauftrag nach Art. 61a Absatz 2 BV kann aber in Verbindung mit andern Bundeskompetenzen (z.B. Art. 63 über die Berufsbildung) doch eine Kompetenz des Bundes begründen, institutionelle Koordinationsmassnahmen zu treffen. Das vorliegende Förderungsgesetz stellt eine solche Koordinationsmassnahme dar. Soweit das Gesetz auch die Kompetenzmessungen für Jugendliche (PISA) vorsieht, kann es sich auf Art. 65 Abs. 1 BV (Statistik) abstützen (vgl. Botschaft vom 24. Januar 2007 über die Förderung von Bildung, Forschung und Innovation in den Jahren 2008–2011, BBl 2007 1223 ff., 1395 f.). Bis zum Inkrafttreten der neuen gesetzlichen Grundlagen soll der Bund eine Reihe von gemeinsamen Projekten zwischen Bund und Kantonen zur Steuerung des Bildungsraums Schweiz unterstützen. Es handelt sich um Projekte, die der Beschaffung von Daten, der Bildung von Infrastrukturanlagen für Informationen und Kommunikation und der Offenlegung vertiefter Wirkungszusammenhänge, Fakten und Hintergründe im ganzen Bildungssystem dienen. Insbesondere die Ergebnisse aus dem Bildungsmonitoring und Kompetenzmessungen an Jugendlichen (PISA) bilden die Grundlagen für bildungspolitische Entscheide und Planungen von Bund und Kantonen. Diese Projekte könnten ohne das neue Bundesgesetz über Beiträge und den entsprechenden Bundesbeschluss nicht finanziert werden, da die gesetzlichen Grundlagen ungenügend sind. Konkret geht es auch um das Projekt PISA. (...). Ohne Bundesbeteiligung könnte sich die Schweiz an diesen Erhebungen nicht mehr beteiligen. Seit der ersten Beteiligung am PISA-Prozess hat sich gezeigt, dass neben der reinen statistischen Analyse die Auswertung und Interpretation und das Ziehen der bildungspolitischen Konsequenzen für die Steuerung des Systems zentral werden. Der Bund hat ein Interesse an diesem Programm, denn die Leistungsfähigkeit der

Jugendlichen im obligatorischen Schulbereich hat direkte Auswirkungen auf alle nachfolgenden Bildungsstufen, insbesondere für die berufsbildenden als auch die allgemeinbildenden Bildungswege auf der Sekundarstufe II. Der Bundesrat erachtet eine Beteiligung der Schweiz an PISA auch als notwendig, um die von den Kantonen eingeleitete Harmonisierung der obligatorischen Schule zu unterstützen. (...). Bund und Kantone beteiligen sich hälftig an der Finanzierung der gemeinsamen Projekte (vgl. Botschaft vom 24. Januar 2007 über die Förderung von Bildung, Forschung und Innovation in den Jahren 2008–2011, BBl 2007 1223 ff., 1367 f.).

**4.2.2** Diese Ausführungen zu den gesetzlichen Grundlagen der hier in Frage stehenden PISA-Vereinbarungen zeigen im Wesentlichen, dass der Bund und die Kantone gemeinsam u.a. für eine hohe Qualität des Bildungsraumes Schweiz sorgen und ihre Anstrengungen koordinieren. Diesem verfassungsmässigen Auftrag kommen sie u.a. nach, indem sie – nach dem Wortlaut des Bundesgesetzes über Beiträge – zur Finanzierung der PISA-Studien «Beiträge» gewähren können. Ein ähnlicher Wortlaut findet sich in Art. 4 des Konkordats über die Schulkoordination vom 29. Oktober 1970, welcher ebenfalls Grundlage der hier zu beurteilenden PISA-Vereinbarungen ist. Demnach arbeiten die Konkordatskantone im Bereich der Bildungsplanung und -forschung sowie der Schulstatistik unter sich und mit dem Bund zusammen. Zu diesem Zweck werden die für diese Zusammenarbeit notwendigen Institutionen «gefördert und unterstützt» (Art. 4 Bst. a des Konkordats über die Schulkoordination vom 29. Oktober 1970, gefunden in der Gesetzessammlung des Kantons Aargau unter der Nummer SAR 400.100; nachfolgend: Konkordat über die Schulkoordination).

Der Wortlaut der genannten Bestimmungen im Bundesgesetz über Beiträge sowie im Konkordat über die Schulkoordination suggeriert, dass der verfassungsmässige Auftrag (Sorge für eine hohe Qualität des Bildungsraumes Schweiz und Koordination der Anstrengungen) seitens des Bundes und der Kantone umgesetzt wird, indem Institutionen – wie vorliegend dem Konsortium PISA.ch, dem Institut C oder dem Institut B – Finanzhilfen bzw. Forschungsbeiträge (ohne Exklusivrecht auf die Resultate) gewährt werden, um die Erfüllung einer von ihnen gewählten Aufgabe zu fördern oder zu erhalten, womit wohl Nicht-Entgelte im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG vorliegen würden (vgl. Art. 29 Bst. a MWSTV i.V.m. Art. 3 Abs. 1 SuG bzw. Art. 29 Bst. c MWSTV oder im Sinne analoger kantonaler Bestimmungen Art. 29 Bst. d MWSTV). Wenn indes eine Tätigkeit lediglich «gefördert oder erhalten» wird bzw. «Beiträge» geleistet werden oder «Unterstützung» gewährt wird, ist nach dem allgemeinen Sprachgebrauch davon



auszugehen, dass die entsprechende Tätigkeit nicht vollumfänglich vom «Förderer» bzw. «Beitragszahler» finanziert wird, sondern dass sich die begünstigte Institution teilweise auch selbst (oder über anderweitige Quellen) finanziert. In diesem Sinne ist auch die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung zu verstehen, wonach es für das Vorliegen einer Subvention spricht, wenn die Beiträge der öffentlichen Hand nur eine Finanzquelle neben anderen sind, welche pauschal zur (Mit-)Finanzierung der Tätigkeit der Empfängerin insgesamt dienen und nicht nur für einzelne konkrete Leistungen vorgesehen sind (E. 2.4.6).

**4.2.3** Im vorliegenden Falle sprechen die gesetzlichen Grundlagen zwar von «Beiträgen» bzw. «Förderung und Unterstützung», de facto aber, beauftragen der Bund bzw. die EDK die einfache Gesellschaft (PISA 2009) bzw. das Institut B und das Institut C (PISA 2012 und 2015) mit der Durchführung der PISA-Studien und finanzieren diese zu 100%. Es wird demnach nicht bloss die eigene Initiative der Zahlungsempfängerinnen gefördert, sondern einzelne konkrete Leistungen der Zahlungsempfängerinnen werden zu 100% finanziell abgegolten. Darüber hinaus steht es den Zahlungsempfängerinnen alles andere als frei, wie sie die finanziellen Mittel einsetzen möchten, um den vereinbarten Zweck zu erreichen. Vielmehr ist aufgrund des Vertrages und der internationalen Vorgaben genau definiert, wie sie die Studien zu erstellen haben. Auch dies spricht klar gegen das Vorliegen einer Subvention (E. 2.4.4.1). Mit anderen Worten haben Bund und Kantone von Verfassungs wegen die Aufgabe für eine hohe Qualität des Bildungsraumes Schweiz zu sorgen und ihre Anstrengungen zu koordinieren. Zur Erfüllung dieser Aufgabe geben sie u.a. gemeinsam die Durchführung der PISA-Studien in Auftrag und entschädigen die Beauftragten zu 100%. Der Staat beschafft sich also eine individualisierte und konkrete Tätigkeit eines potentiellen Steuersubjekts gegen Entgelt, um eine ihm obliegende Aufgabe zu erfüllen. Eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt ist somit gegeben (vgl. u.a. E. 2.4.4.2). Bei den Zahlungen von Bund und EDK handelt es sich damit nicht um Subventionen, sondern um Leistungsentgelt.

Ob der Bund und die EDK nun tatsächlich über die Verwertungsrechte betreffend die Forschungsergebnisse der Studien PISA 2009 und PISA 2012 verfügen können – was strittig ist – kann demnach offen bleiben.

Wenn zwischen dem Bund bzw. der EDK auf der einen Seite und der einfachen Gesellschaft (PISA 2009) bzw. dem Institut B und dem Institut C (PISA 2012 und 2015) auf der anderen Seite kein Subventionsverhältnis,

sondern ein Leistungsverhältnis gegeben ist, können die Letzteren auch keine Subventionen (an die Beschwerdeführerin) weiterleiten (Art. 30 MWSTV). Es liegen somit auch zwischen der Beschwerdeführerin auf der einen Seite und der einfachen Gesellschaft (PISA 2009), dem Institut B und dem Institut C (PISA 2012 und 2015) auf der anderen Seite jeweils Leistungsverhältnisse vor.

#### **4.2.4**

**4.2.4.1** Die Beschwerdeführerin führt hiergegen u.a. aus, dass die PISA-Studien nicht in erster Linie dem Bund und der EDK dienen würden, sondern eine Vielzahl von Nutzniessern bzw. «gleichberechtigten» Adressaten hätten, wie zum Beispiel Schüler, Eltern, Schulen, die Bildungsforschung sowie die Öffentlichkeit im Allgemeinen. Aufgrund des Adressatenkreises könne folglich nicht abgeleitet werden, dass der Bund und die EDK sich die Tätigkeit des Konsortiums zur eigenen Leistungserstellung bzw. Aufgabenerfüllung beschaffen würden.

Hierzu ist der Beschwerdeführerin mit Blick auf die vorangegangenen Erwägungen (vgl. insbesondere E. 4.2.3) zu entgegnen, dass der Bund und die EDK eine ihnen obliegende Verfassungsaufgabe erfüllen, indem sie u.a. die PISA-Studien in Auftrag geben und die Beauftragten für ihre Tätigkeit zu 100% entschädigen, womit ein Leistungsverhältnis vorliegt. Die Tatsache, dass die Studien im weitesten Sinne der Öffentlichkeit im Allgemeinen dienen, ändert hieran nichts. Denn ein Gemeinwesen hat schon von Verfassung wegen im öffentlichen Interesse zu handeln (Art. 5 Abs. 2 BV), ob es nun Leistungen bezieht oder Subventionen ausrichtet. Mit anderen Worten wäre staatliches Handeln, welches lediglich einen «Selbstzweck» bedient, von vornherein verfassungswidrig. Es liegt also in der Natur der Sache, dass Nutzniesser staatlichen Handelns letztlich nicht das Gemeinwesen selbst, sondern z.B. dessen Bevölkerung ist (vgl. hierzu bzw. zum «öffentlichen Interesse» als Abgrenzungskriterium: Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 7.2 f. und 8.2; Urteil des BVer A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5.3.5 und 3.3.1.2).

**4.2.4.2** Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, es treffe nicht zu, dass die Zahlungen von Bund und EDK 100% der Kosten abdecken würden. Alle Institutionen würden in erheblichem Masse Eigenleistungen für die PISA-Studien erbringen sowohl in wissenschaftlicher als auch in finanzieller Hinsicht. (1) Hinsichtlich des erforderlichen wissenschaftlichen Fachwissens würden die Beschwerdeführerin sowie die übrigen regionalen Koordinationszentren das erforderliche Knowhow zur Verfügung stellen,

ohne welches die PISA-Studien unter denselben Voraussetzungen so nicht durchführbar wären. (2) Bund und EDK würden im Rahmen der bewilligten Kredite lediglich Pauschalbeträge gewähren für die Tätigkeiten des Konsortiums. Diese Pauschalbeträge würden die effektiven Kosten nicht decken, weshalb das Interesse von anderen Institutionen an der Mitarbeit an der PISA-Studie von beschränkter Natur sei. (3) Die Mitglieder des Konsortiums hätten aus wissenschaftlicher Sicht sowie aus Prestige Gründen ein erhebliches Eigeninteresse an der Teilnahme an den PISA-Studien, da sie darauf ihre weitere Forschungstätigkeit aufsetzen könnten, was letztendlich auch der Anreiz sei, an den Studien mitzuwirken.

Zum ersten Punkt ist der Beschwerdeführerin zu entgegnen, dass es vollkommen üblich und vernünftig ist, einen Auftrag an Institutionen zu vergeben, die bereits über das erforderliche Knowhow verfügen, um den Auftrag auch ausführen zu können. Dies spricht nicht gegen ein Leistungsverhältnis. Betreffend den zweiten Punkt ist der Beschwerdeführerin entgegenzuhalten, dass die behauptete, evtl. steuermindernde Tatsache, dass die Zahlungen von Bund und EDK die effektiven Kosten nicht decken würden, nicht bewiesen ist (E. 1.4.2). Die vorliegenden Verfahrensakten sprechen für das Gegenteil. Der dritte Punkt könnte zwar als Begründung dafür dienen, dass die Beschwerdeführerin ausnahmsweise auf ein Entgelt in kostendeckender Höhe verzichtet hat. Da sie indes – gemäss eigenen Ausführungen – (auch) anderweitig von den Aufträgen profitiert hat und diese auch deshalb angenommen hat, würde dies ohnehin nicht gegen das Vorliegen eines Leistungsverhältnisses sprechen.

**4.2.5** Dem Gesagten nach gründen die von der Beschwerdeführerin für ihre Tätigkeit im Rahmen der PISA-Studien vereinnahmten Zahlungen auf Leistungsverhältnissen. Die Beschwerdeführerin hat dabei ihre Leistungen im Rahmen des Projekts PISA 2009 an das Konsortium PISA.ch und im Rahmen der Projekte PISA 2012 bzw. 2015 an das Institut B bzw. das Institut C erbracht.

**4.3** Zu prüfen ist weiter, ob die Beschwerdeführerin ihre Leistungen im Rahmen einer Bildungs- und Forschungskooperation im Sinne von Art. 13 MWSTV erbracht hat, womit diese von der Steuer ausgenommen wären.

**4.3.1** Die Parteien sind sich darin einig, dass sämtliche an den PISA-Studien beteiligten Institutionen als Bildungs- und Forschungsinstitutionen i.S.v. Art. 13 Abs. 2 MWSTV gelten (inkl. dem Bund und der EDK). Sämtli-

che Institutionen seien entweder Institutionen des Hochschulwesens gemäss Art. 13 Abs. 2 Bst. a MWSTV oder Gemeinwesen nach Art. 12 MWSTG, welche für den Bildungs- und Forschungsbereich zuständig und darin tätig seien (Art. 13 Abs. 2 Bst. b MWSTV; E. 2.5.2; vgl. Vernehmlassung der ESTV, Seite 16).

Sodann scheint unter den Parteien zurecht Einigkeit darüber zu bestehen, dass es sich bei PISA um ein Forschungsprojekt handelt, i.e. grundsätzlich Forschungsleistungen erbracht werden.

Nicht einig sind sich die Parteien indes bei der Frage, ob der Bund und die EDK auch Teil einer allfälligen Forschungskoope-ration PISA sein können bzw. ob die genannten einen genügenden Beitrag zu den PISA-Studien leisten, um als Forschungskoope-rationspartner gelten zu können. Nach Ansicht der Vorinstanz ist Letzteres nicht der Fall, womit die Leistungen der Beschwerdeführerin – welche nach Ansicht der Vorinstanz «direkt» an den Bund und die EDK gehen – nicht im Rahmen der Kooperation erfolgen würden. Die Beschwerdeführerin plädiert hingegen hauptsächlich dafür, dass der Bund und die EDK Teil der Kooperation sein können, weshalb ihre Forschungsleistungen in jedem Fall im Rahmen der Kooperation erbracht würden. Sollte der Bund und die EDK nicht als Teil der Forschungskoope-ration angesehen werden, erinnert die Beschwerdeführerin daran, dass bei den Vereinbarungen PISA 2012 und PISA 2015 lediglich das Institut B (2012) bzw. das Institut C (2015) Vertragspartnerinnen des Bundes und der EDK (2012) bzw. der EDK (2015) seien und nicht das Konsortium. Als Vertragspartnerinnen seien diese beiden Institutionen Empfängerinnen der Mittelflüsse des Bundes und der EDK. Für die allfälligen Leistungen zwischen den Instituten B bzw. C und ihr (der Beschwerdeführerin) seien die subjektiven und objektiven Voraussetzungen für das Vorliegen einer Bildungs- und Forschungskoope-ration zweifelsohne erfüllt, so dass – soweit die angeblichen Leistungen auf die Vereinbarungen PISA 2012 und PISA 2015 entfallen würden – auch aus diesem Grund gegebenenfalls von der Steuer ausgenommene Leistungen innerhalb einer Bildungs- und Forschungskoope-ration vorliegen würden.

**4.3.2** Wie gesehen (E. 4.1.3 und 4.2.3), erbringt die Beschwerdeführerin ihre Forschungsleistungen nicht an den Bund oder die EDK, sondern an die einfache Gesellschaft (PISA 2009), das Institut B (PISA 2012) und das Institut C (PISA 2015).

Die Beschwerdeführerin bildet mit dem Institut B, dem Institut C und den übrigen Mitgliedern des Konsortiums eine Forschungskoope-ration, welche bezweckt, gemeinsam die PISA-Studien zu erarbeiten. Dies erscheint unter den Parteien zurecht unbestritten. Selbstredend ebenfalls Teil dieser Forschungskoope-ration betreffend PISA 2009 ist die nach aussen auftretende einfache Gesellschaft. Letztere muss auch als Bildungs- und For-schungsinstitution gelten, zumal sämtliche ihrer Mitglieder solche sind und der Gesellschaftszweck in der gemeinsamen Durchführung des For-schungsprojekts PISA liegt.

Im Zusammenhang mit PISA 2009 erbringt die Beschwerdeführerin ihre Leistungen – wie gesehen – an die einfache Gesellschaft, welche ihrerseits an den Bund und die EDK leistet. Damit erfolgen die Leistungen der Be-schwerdeführerin (1) im Rahmen der Kooperation und (2) an eine Bildungs- und Forschungsinstitution, womit sie von der Steuer ausgenommen sind.

Für PISA 2012 und PISA 2015 gilt sodann – wie gesehen –, dass der Bund bzw. die EDK die Studien bei den nach aussen auftretenden Instituten B bzw. C in Auftrag geben und Letztere wiederum u.a. die Beschwerdefüh-re-rin für die Durchführung der Studien beauftragen. Auch hier erfolgen die Leistungen der Beschwerdeführerin (1) im Rahmen der Kooperation und (2) an eine Bildungs- und Forschungsinstitution, womit sie von der Steuer ausgenommen sind.

**4.3.3** Dem Gesagten nach sind sämtliche der hier noch strittigen Leis-tun-gen der Beschwerdeführerin, welche sie im Rahmen der PISA-Studien er-bracht hat, von der Steuer ausgenommen.

## **5.**

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Beschwerde sowohl hin-sichtlich der die Steuerperiode 2011 betreffende Steuernachforderung in-folge des Eintritts der absoluten Verjährung gutzuheissen (E. 3.2) als auch hinsichtlich der übrigen im Streit liegenden Steuerperioden 2012 bis 2016 (E. 4.3.3) – also vollumfänglich – gutzuheissen ist.

## **6.**

**6.1** Ausgangsgemäss sind der Beschwerdeführerin keine Verfahrenskos-ten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Der geleistete Kosten-vorschuss im Betrag von CHF 4'300 ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des

vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**6.2** Die Vorinstanz hat der anwaltlich vertretenen, obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG i.V.m. Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteil des BVer A-2106/2018 vom 31. Dezember 2018 E. 6.2). Die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. Die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht ist damit praxisgemäss auf CHF 6'450 festzusetzen.

*Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.*

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen, und der angefochtene Einspracheentscheid der ESTV vom 15. November 2021 wird aufgehoben.

**2.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss im Betrag von CHF 4'300 wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 6'450 zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

### **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 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). 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 (Art. 42 BGG).

Versand:



Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)