



SRK 2003-056

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Barbara Merz Wipfli; Daniel Riedo
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

Entscheid vom 23. März 2004

in Sachen

X. AG, Beschwerdeführerin, vertreten durch SwissVAT AG, Börsenstrasse 26, 8001 Zürich

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern (..),

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV)
Subventionen / Leistungsaustausch / Art. 14 Ziff. 7 MWSTV

Sachverhalt:

A.- Die X. AG, Dienstleistungen, mit Sitz in A., welche laut Handelsregisterauszug die Erbringung von Dienstleistungen aller Art, insbesondere Information und Kommunikation im Gesundheitswesen und damit verbundene Verlagstätigkeiten bezweckt, ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Im Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige umschrieb sie ihre Geschäftstätigkeit mit „Dienstleistungen im Gesundheitswesen, insbesondere Drogenprä-

vention“. Neben anderen Dienstleistungen führt die X. AG im Auftrag der Volkswirtschafts- und Sanitätsdirektion des Kantons B. (im Folgenden VSD) ein Gassenzimmer in A. und hat einen Gassenarbeiter angestellt, welcher die Drogenabhängigen ausserhalb des Gassenzimmers betreut.

B.- Auf Verlangen der X. AG erliess die ESTV am 19. Februar 1998 einen beschwerdefähigen Entscheid, in welchem sie der Ansicht der X. AG widersprach, dass die Zahlungen des Kantons B. im Zusammenhang mit der Führung des Gassenzimmers gemäss Art. 14 Ziff. 7 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; aSR 641.201) von der Steuer ausgenommen seien. Die ESTV verlangte die Bezahlung von Fr. 154'492.-- (nebst Verzugszins) auf Grundlage der Selbstdeklaration der Steuerpflichtigen (unter Aufrechnung der von der Steuer ausgenommenen Umsätze gemäss Abrechnungsformularen).

C.- Gegen diesen Entscheid liess die X. AG am 23. März 1998 Einsprache erheben mit den Anträgen, die Einnahmen aus der Führung des Gassenzimmers und der Beschäftigung eines Gassenarbeiters seien als von der Steuer ausgenommene Umsätze oder eventualiter gemäss Art. 26 Abs. 6 MWSTV als Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand anzuerkennen.

Mit Einspracheentscheid vom 31. Januar 2003 wies die ESTV die Einsprache ab und verpflichtete die X. AG für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1997 (1. Januar 1995 bis 30. September 1997) zur Zahlung von Fr. 133'601.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins seit 30. Oktober 1996. In der Begründung hielt die ESTV fest, dass die X. AG die fraglichen Leistungen in eigenem Namen, aber auf Rechnung der VSD erbringe. Es liege ein Zweierverhältnis vor, denn es erfolge eine Leistung der X. AG an die VSD, welche Verbraucherin der Leistung sei, wobei gleichzeitig auch eine Leistung an Dritte (die Drogenabhängigen) erfolge. Die X. AG sei von der VSD mit der Erfüllung ganz bestimmter, konkreter Aufgaben beauftragt worden und es liege zwischen diesen ein Leistungsaustauschverhältnis vor. Die von der VSD entrichteten Beträge unterlägen folglich der Mehrwertsteuer und es handle sich nicht um Subventionen nach Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV. Art. 14 Ziff. 7 MWSTV könne vorliegend nicht zur Anwendung kommen, da die Leistungserbringung nicht direkt und unmittelbar der Sozialfürsorge und Sozialhilfe diene, es handle sich bei den Leistungen der X. AG um Vorumsätze.

D.- Dagegen lässt die X. AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 4. März 2003 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben und beantragen, der Entscheid vom 31. Januar 2003 sei aufzuheben. Zur Begründung führt sie insbesondere an, dass die Finanzierung der Drogenhilfe im Rahmen eines Leistungsauftrages als steuerausgenommen gemäss Art. 14 Ziff. 7 MWSTV anzusehen sei. Weiter stelle die Finanzierung durch den Kanton nicht Entgelt für die Leistung der X. AG dar, sondern nur die Unterstützung und Förderung von deren Aufgabe. Sie bestreitet, Leistungen an den Kanton zu erbringen, solche erbringe sie ausschliesslich an die Drogensüchtigen. Die Beschwerdeführerin erziele also diesbezüglich keinen steuerbaren Umsatz.

Mit Vernehmlassung vom 5. Mai 2003 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die weitere Begründung der Eingaben an die SRK wird - soweit entscheidungswesentlich - im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1997 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellt gesetzesvertretendes Recht dar, bis der ordentliche Gesetzgeber das Mehrwertsteuerrecht geregelt hat.

Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Das Verfahren bestimmt sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind. Die Beschwerdeführerin ist zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

2.- a) aa) Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen unterliegen nur dann der Steuer, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt werden (Ausnahme: Eigenverbrauch; Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 BV, Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 ÜB aBV). Sodann ist die Steuer vom Entgelt zu berechnen (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. f BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. f. ÜB aBV). Der Bundesrat hat diese verfassungsrechtlichen Vorgaben wie folgt umgesetzt: Der Steuer unterliegen gegen Entgelt erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Nicht zum Entgelt gehören Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand (Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV). Soweit ein Steuerpflichtiger Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält, ist sein Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen (Art. 30 Abs. 6 MWSTV). Die Rechtsprechung hat auf Verfassungsmässigkeit dieser Vorschriften erkannt (BGE 126 II 443 ff.).

bb) Damit ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig, einer Lieferung oder Dienstleistung muss eine Gegenleistung gegenüberstehen. Die Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 451 E. 6a mit Hinweisen). Auch wenn es im schweizerischen Recht keine allgemein anerkannte Umschreibung des Subventionsbegriffs gibt, 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 Subventionsgeber führt. Die Subvention will zwar ein bestimmtes Verhalten des Subventionsempfängers hervorrufen und erfolgt zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke, sie stellt jedoch keine mehrwertsteuerliche Gegenleistung an den Subventionsempfänger dar. Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand, die ohne eine entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet werden, gehören deshalb nicht zum steuerbaren Entgelt (BGE 126 II 452 f. E. 6b/c/d mit Hinweisen). Zur Bejahung des mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen, wie dies typischerweise beim zweiseitigen Vertrag der Fall ist. Dieser enge Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist bei der Subvention nicht gegeben. Auf eine Subvention deutet hin, wenn keine spezifischen Leistungen mit ihr verknüpft sind und der Subventionsempfänger frei ist, wie er - im Rahmen des allgemeinen Leistungsauftrages - die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will (Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 157, E. 6, 9).

cc) Dieses Verständnis der Subvention wird im Übrigen durch Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG bestätigt, wonach Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand auch dann nicht zum steuerbaren Entgelt gehören, wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden. Der Begriff „Leistungsauftrag“ kann hier nicht mit dem Begriff „Leistungsaustausch“ in Art. 4 MWSTV gleichgestellt werden. Der Begriff „Leistungsauftrag“ zeigt nur an, dass die Subvention voraussetzt, dass der Subventionsempfänger eine im öffentlichen Interesse liegende Aufgabe wahrnimmt, und die Gewährung der Subvention in der Regel davon abhängig gemacht wird, dass diese Aufgabe fortgeführt wird (BGE 126 II 456 E. 6f).

dd) Wenn die Mehrwertsteuerverordnung Subventionen von der Bemessungsgrundlage ausnimmt, so entspricht dies nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dem Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchssteuer, die nur den Umsatz belastet, das heisst die Lieferungen und Dienstleistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt ausführt (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a BV). Übrigens sieht das europäische Umsatzsteuerrecht vor, dass die Mitgliedstaaten die nicht unmittelbar mit dem Preis der Umsätze zusammenhängenden Subventionen von der Bemessungsgrundlage ausnehmen und für diese Subventionen den Vorsteuerabzug verhältnismässig kürzen. Die schweizerische Lösung ist gemäss der höchstrichterlichen Rechtsprechung mit der europäischen Richtlinienregelung kompatibel (vgl. BGE 126 II 457 E. 6f).

ee) In Verhältnissen, in welchen das Vorliegen einer Subvention zu prüfen ist, sind verschiedene Konstellationen anzutreffen, je nachdem ob zwei oder drei Parteien involviert sind (vgl. Entscheide der SRK vom 3. Februar 1999, veröffentlicht in MWST-Journal 1/1999 S. 14 ff., E. 3c/aa; vom 26. April 2000, veröffentlicht in MWST-Journal 3/2000 S. 129 ff., E. 3b/bb). In den heiklen Fällen mit drei Beteiligten ist als Erstes das Verhältnis zwischen dem Gemeinwesen und dem Privaten, welcher die Zahlung erhält, zu untersuchen. Liegt auf dieser Ebene kein Austauschverhältnis vor, muss weiter geprüft werden, ob die Geldleistung des Staates Entgelt für die Leistung des Privaten an den Leistungsempfänger darstellt, d.h. ob es sich um eine sogenannte Entgeltauffüllung (Preisauauffüllung) durch einen Dritten handelt (vgl. Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Anders liegt es bei Bejahung eines Austauschverhältnisses zwischen Staat und Empfänger der Geldleistung des Staates, eine Prüfung der Frage, ob eine Preisauauffüllung gegeben ist, erübrigt sich. Da die Geldleistungen des Gemeinwesens diesfalls in einem ursächlichen Zusammenhang mit den Leistungen des Geldempfängers an den Staat stehen, können sie nicht gleichzeitig eine zusätzliche Gegenleistung (Preisauauffüllung) im Verhältnis zwischen dem Empfänger der Geldleistung und dem Dritten darstellen, d.h. auch dort in einem ursächlichen Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch stehen (vgl. Entscheid der SRK vom 19. Juli 1999 i.S. S. [SRK 1998-171], E. 8b mit Hinweis).

b) Wer Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler (Art. 10 Abs. 1 MWSTV). Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Leistung vor (Art. 10 Abs. 2 MWSTV). Im Falle von Dienstleistungen nimmt die MWSTV bezüglich dieser zwei Leistungen eine Fiktion vor, da eine Dienstleistung (anders als eine Ware) materiell nicht zweimal geleistet werden kann (Entscheid der SRK vom 11. Oktober 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.59, E. 3c/aa). Tritt ein Stellvertreter im eigenen Namen auf (indirekte Stellvertretung), dann ist unter den gegebenen Voraussetzungen nicht der Vertretene, sondern der Vertreter selbst im Verhältnis zum Dritten Leistungserbringer oder -empfänger. Nur wenn der Vertreter ausdrücklich im Namen des Vertretenen handelt (direkte Stellvertretung), ist dieser und nicht der Vertreter als Leistungserbringer oder -abnehmer beteiligt, der Vermittler bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (vgl. Art. 10 Abs. 1 MWSTV; Entscheide der SRK vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.110, E. 3b; vom 28. Januar 2003, i.S. U. AG [CRC 2002-091], E. 2b).

Das Erfordernis, dass als blosser Vermittler nur gilt, wer ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftritt, wurde durch die Rechtsprechung als verfassungsmässig erklärt (BGE vom 6. März 2001, in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2001 II 370 f.; Entscheide der SRK vom 11. Oktober 2000, a.a.O., E. 3c/bb; vom 19. Mai 2000, a.a.O., E. 3b; vom 9. April 1998, veröffentlicht in VPB 63.24, E. 5-7). Es genügt folglich nicht, wenn der Vertreter dem Dritten bloss anzeigt, dass er als Vertreter handelt, ohne die Identität des Vertretenen namentlich bekannt zu geben. Eine stillschweigende Willenskundgabe, in fremdem Namen und auf fremde Rechnung handeln zu wollen, genügt nach der gesetzlichen Regelung

ebenfalls nicht zur Annahme einer direkten Stellvertretung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Namentlich reicht es nicht aus, dass die Beteiligten in Kenntnis der Vertretungsverhältnisse handeln bzw. der Dritte aus den Umständen schliessen kann, dass der Vertreter für Rechnung des Vertretenen handelt oder wenn es ihm gleichgültig ist (Entscheid des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003 i.S. T. [2A.273/2002], E. 2.2; Entscheide der SRK vom 14. August 2002, veröffentlicht in VPB 67.19, E. 3c; vom 28. Januar 2003, a.a.O., E. 2b mit Hinweisen; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 277; Pierre-Marie Glauser, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, ad Art. 11 Rz. 14 f.).

c) aa) Leistungen im Bereich der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit sind ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug steuerbefreit (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 3 BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 3 ÜB aBV). Die Umsetzung dieser verfassungsrechtlichen Vorgabe erfolgte in Art. 13 und Art. 14 Ziff. 7 MWSTV, wonach - ohne Recht zum Vorsteuerabzug - von der Steuer ausgenommen sind die von den Einrichtungen der Sozialfürsorge und Sozialhilfe sowie der sozialen Sicherheit erbrachten Leistungen mit Einschluss der Leistungen von gemeinnützigen Alters-, Wohn- und Pflegeheimen. Die Rechtsprechung hat auf Verfassungsmässigkeit dieser Vorschriften erkannt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist Art. 14 Ziff. 7 MWSTV eher restriktiv auszulegen, da Steuerbefreiungen bei einer allgemeinen Verbrauchssteuer wie der Mehrwertsteuer als systemwidrig erscheinen und im Ergebnis zu Wettbewerbsverzerrungen und wegen des fehlenden Vorsteuerabzugsrechts zu Schattenbelastungen führen können (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 3. März 1999, publiziert in ASA 69 S. 344, E. 6d/aa mit Hinweisen; vom 8. Januar 1999, publiziert in ASA 68 S. 508, E. 4b mit Hinweis). Unter die von Einrichtungen mit sozialem Charakter erbrachten Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 7 MWSTV können namentlich diejenigen von gemeinnützigen Alters- und Pflegeheimen, Entwöhnungsanstalten für Alkohol- und Drogensüchtige, Notschlafstellen, Arbeitsvermittlungsstellen, Frauenhäusern, Wohnheimen, Wohngemeinschaften usw. aus der Unterbringung und Betreuung von Behinderten, Suchtabhängigen u.a. oder Mahlzeitendiensten für Betagte, Behinderte und Kranke subsumiert werden (Wegleitung 1994 und 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Rz. 604; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts vom 3. November 2000 i. S. A. [2A.211/1999], E. 6a/bb mit Hinweisen; vom 3. März 1999, a.a.O., E. 4b).

bb) Der Steuerbefreiung sollen grundsätzlich nur die an den Endverbraucher erbrachten Leistungen zugänglich sein. Das Bundesgericht hat die Beschränkung der Steuerbefreiung nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV auf jene Leistungen, die direkt und unmittelbar der Sozialfürsorge und Sozialhilfe sowie der sozialen Sicherheit dienen und die Nichtgewährung der Steuerbefreiung für die an Dritte erbrachten entgeltlichen Leistungen, die als Vorumsätze steuerbar seien, geschützt. Diese restriktive Auslegung sei mit Sinn und Zweck der Mehrwertsteuer vereinbar und verfassungskonform. Nur dem Endverbraucher unmittelbar erbrachte Leistungen sind zu befreien, nicht hingegen die der eigentlichen Steuerbefreiung vorgelagerten Umsätze, die sogenannten Vorleistungen oder Vorumsätze (BGE 124 II 206 f. E. 7a/aa; Urteil des Bundesgerichts vom 3. März 1999, a.a.O., E. 6d/aa; Entscheide der SRK vom 7. Februar 2001, veröffentlicht in VPB

65.104, E. 4b/bb; vom 27. März 2001, veröffentlicht in VPB 66.11 E. 3c, 4a; vom 23. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.91 E. 4).

3.- Im vorliegenden Fall hat die VSD die Beschwerdeführerin mit Vertrag vom 16./17. Dezember 1993 (vgl. Beschwerdebeilage 3) mit der operationellen Leitung eines Gassenzimmers in A. beauftragt. Die Beschwerdeführerin ist laut Vereinbarung auch in die Beibringung von Sponsoren, die Öffentlichkeitsarbeit, den Kontakt mit anderen Institutionen und weitere Aufgaben rund um die Organisation der Institution Gassenzimmer involviert. Im Vertrag werden weiter das Angebot an die Drogensüchtigen beschrieben, ein Aufsichtsrecht der VSD statuiert sowie Mindestvorgaben gemacht betreffend Öffnungszeiten und Anzahl der anwesenden Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Beschwerdeführerin, wobei nach Absprache mit dem Kanton teilweise abweichende Regelungen möglich sind. Die VSD richtet der Beschwerdeführerin eine Jahrespauschale aus, deren Betrag im Vertrag für die Jahre 1994 bis 1996 separat festgelegt wurde. Sollte die VSD die monatlich geschuldeten Beträge nicht ausrichten, kann die Beschwerdeführerin laut Vertrag nicht verpflichtet werden, den Betrieb des Gassenzimmers aufrecht zu erhalten und ihr wird das Recht zugestanden, dieses bis zum Eintreffen der Zahlungen geschlossen zu halten. Über die Pauschale hinaus sieht die Vereinbarung die Übernahme allfälliger weiterer, nicht zum voraus kalkulierbarer Kosten durch die VSD vor, so z.B. bei Zunahme der obligatorischen Sozialleistungen oder des Mietzinses. Für den Fall, dass (neben der Jahrespauschale) weitere Mittel aquiriert werden können, sind diese nach einem mit der VSD abzusprechenden Schlüssel auf die Drogenabhängigen (Verbesserung des Betreuungsangebotes), das Personal und die Beschwerdeführerin aufzuteilen.

Im Folgenden ist zu prüfen, ob und zwischen wem ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vorliegt, ob mithin eine Subvention im mehrwertsteuerlichen Sinne zu bejahen ist, wie die Beschwerdeführerin vorbringt. Im Weiteren wird - für den Fall, dass ein Austauschverhältnis bejaht und eine Subvention verneint wird - die Frage nach einer allfälligen Steuerbefreiung im Sinne von Art. 14 Ziff. 7 MWSTV zu beantworten sein.

a) Aufgrund des genannten Vertrages vom 16./17. Dezember 1993 wurde die Beschwerdeführerin von der VSD mit der Erfüllung ganz bestimmter, konkreter Aufgaben beauftragt. Sie schuldet die Führung des Gassenzimmers in einer in den Grundzügen vorgegebenen Form. Es besteht vorliegend nicht nur ein allgemein gehaltener Leistungsauftrag, welcher vom Beauftragten auf die eine oder andere Weise erfüllt werden soll, sondern ein konkreter Auftrag mit recht detaillierten Vorgaben, und die Beschwerdeführerin ist keineswegs frei in der Art und Weise, wie sie diesen ausführen will. Im Gegenzug hat sich die VSD zur Bezahlung eines Pauschalbetrages verpflichtet, mit welchem sämtliche Kosten, die der X. AG bei der Erfüllung ihres Auftrages anfallen, abgegolten werden sollen. Der Pauschalbetrag orientiert sich an den tatsächlich zu erwartenden Kosten. Bestimmte weitere Kosten, die im Pauschalbetrag nicht eingerechnet werden konnten, können zusätzlich in Rechnung gestellt werden. Sollten die monatlichen Zahlungen einmal nicht eintreffen, darf die Beschwerdeführerin ihre Leistungen einstellen. Die von der VSD geleisteten Beträge werden somit nicht nur (wie es bei Subventionen regelmässig ge-

schieht) im Hinblick auf die Förderung eines bestimmten, im öffentlichen Interesse liegenden Zwecks hingegeben. Im Gegenteil ist eine innere Verknüpfung, der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der Entschädigung der VSD und der Leistung der Beschwerdeführerin gegeben und somit ein mehrwertsteuerliches Austauschverhältnis vorhanden (oben E. 2a/bb). Ob die Leistungen gegen eine Pauschalentschädigung oder auf Grund des konkreten Aufwandes vergütet werden, ändert nichts daran, dass ein Leistungsaustausch stattfindet (vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 26. Februar 2002, veröffentlicht in ASA 72 226, E. 3.3). Die Beschwerdeführerin erhält die Zahlungen aufgrund der vertraglichen Vereinbarung, diese stellen eine konkrete Gegenleistung für die Dienstleistungen der Beschwerdeführerin dar. Dem pauschalen Beitrag der VSD steht eine wirtschaftlich gleichwertige Leistung gegenüber. Folglich besteht ein Austauschverhältnis im Sinne der MWSTV. Die von der VSD entrichteten Beträge unterliegen der Mehrwertsteuer und stellen keine Subventionen gemäss Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV dar.

Unerheblich sind die Ausführungen der Beschwerdeführerin zum behaupteten Leistungsauftrag. Der ESTV ist zuzustimmen, dass das Vorliegen eines Leistungsauftrags kein entscheidendes Kriterium darstellt zur Klärung der Frage der Subvention (vgl. auch E. 2a/cc vorstehend). Relevant ist einzig, dass ein Austauschverhältnis im soeben geprüften Sinn existiert.

b) Somit ist festzustellen, dass ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vorliegt und zwar zwischen dem Kanton B. (VSD) und der Beschwerdeführerin. Ein solches Austauschverhältnis zwischen ihr und der VSD bestreitet die Beschwerdeführerin, sie erbringe lediglich Leistungen an die Drogensüchtigen. Dass dieser Ansicht nicht gefolgt werden kann, ergibt sich (neben dem soeben unter E. 3a Gesagten) auch aus den folgenden Überlegungen:

Vorliegend handelt es sich um die Übertragung einer öffentlichen Aufgabe vom Gemeinwesen auf einen Privaten. Die gesetzlichen Grundlagen dazu finden sich im Bundesgesetz vom 3. Oktober 1951 über die Betäubungsmittel und die psychotropen Stoffe (Betäubungsmittelgesetz, BetmG; SR 812.121), der dazugehörigen eidgenössischen Vollziehungsverordnung und dem Dekret über die Betäubungsmittel des Kantons B. (...). Die Kantone werden aufgrund der eidgenössischen Betäubungsmittelgesetzgebung damit beauftragt, die nötigen Massnahmen gegen den Betäubungsmittelmissbrauch und für die Betreuung der Drogensüchtigen zu ergreifen (vgl. Art. 15 ff. und Art. 34 BetmG). § 9 des kantonalen Dekrets über die Betäubungsmittel sieht vor, dass Private mit der Sicherstellung der nötigen Einrichtungen betraut werden können. Von dieser Möglichkeit hat die VSD im Vertrag mit der Beschwerdeführerin Gebrauch gemacht. Werden jedoch öffentliche Aufgaben in der beschriebenen Art vom Gemeinwesen auf einen Privaten übertragen, so liegt ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem beigezogenen Privaten und dem Gemeinwesen vor (vgl. dazu Entscheid der SRK vom 25. Januar 1999 i.S. S. AG [SRK 1998-046], E. 4d/bb; bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 24. November 1999, veröffentlicht in Steuer Revue [StR] 2000 55; wobei es anders als vorliegend um die Ausübung hoheitlicher Gewalt i.S. von Art. 17 Abs. 4 MWSTV ging). Das Leistungsaustauschverhältnis ist darin zu sehen, dass (wie in E. 3a beschrieben) der Private eine eigentlich dem Gemeinwesen obliegende Tätigkeit übernimmt und dafür entschädigt wird.

c) Vorliegend ist ein indirektes Stellvertretungsverhältnis im Sinne von Art. 10 Abs. 2 MWSTV festzustellen. Die Grundsätze betreffend Stellvertretung (oben E. 2b; Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV) sind in gleicher Weise auch auf mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraute Personen oder Organisationen anwendbar (Entscheid der SRK vom 25. Januar 1999, a.a.O., E. 4d/bb). Die Beschwerdeführerin führt das Gassenzimmer im eigenen Namen und auf fremde Rechnung. Aus den Akten ergibt sich nichts anderes und auch die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, sie habe ausdrücklich im Namen der VSD gehandelt. Im Gegenteil ist sie der Meinung, sie erbringe die Sozialhilfeleistungen „direkt, persönlich und unmittelbar“ gegenüber den Empfängern. Das Erfordernis des ausdrücklichen Handelns in fremdem Namen gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV und der Rechtsprechung (oben E. 2b) ist offensichtlich nicht erfüllt. Im Falle von Art. 10 Abs. 2 MWSTV besteht grundsätzlich je zwischen dem Vertretenen und dem (indirekten) Vertreter sowie zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Leistung, so dass die Leistungen an die Drogensüchtigen vorliegend grundsätzlich der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind und nicht dem Kanton. Damit ist aber noch nicht beantwortet, ob für diese Leistungen der X. AG an die Süchtigen auch eine mehrwertsteuerlich relevante Gegenleistung vorliegt.

Nachdem der vorliegend interessierende Leistungsaustausch nach dem Gesagten (E. 3a und b) zwischen dem Kanton B. (VSD) und der Beschwerdeführerin stattfindet, ist die Frage, ob ein zweites Leistungsaustauschverhältnis zwischen letzterer und den Drogensüchtigen existiert, nicht entscheidend. Denn eine Geldzahlung, welche Besteuerungsgrundlage bildet für die Leistung der Beschwerdeführerin an den Kanton, kann nicht gleichzeitig Besteuerungsgrundlage bilden im Verhältnis zwischen Beschwerdeführerin und dem Drogensüchtigen. Dies ist mehrwertsteuersystematisch ausgeschlossen. Die Konstruktion einer Preis- oder Entgeltaufüllung kommt wie bereits ausgeführt, von vornherein nicht in Betracht (vgl. dazu oben E. 2a/ee; Entscheid der SRK vom 19. Juli 1999, a.a.O., E. 8b). Die Geldleistungen der VSD bilden mehrwertsteuerrechtlich nicht Entgelt (von dritter Seite) für Leistungen der Beschwerdeführerin an die Drogensüchtigen.

Da die Leistungen gegenüber den Drogensüchtigen (soweit aus den Akten ersichtlich) weitgehend unentgeltlich angeboten werden (Getränke und Verpflegung werden allerdings gemäss Vertrag nicht obligat gratis abgegeben), kann zudem davon ausgegangen werden, dass die Frage nach einem zweiten Austauschverhältnis zu verneinen und die Leistungen der Beschwerdeführerin an die Drogensüchtigen ohnehin nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst wären (vgl. dazu auch die Entscheide der SRK vom 19. Juli 1999, a.a.O., E. 8b; vom 24. April 1997, veröffentlicht in MWST-Journal 3/1997 S. 103 ff., E. 4c/bb).

Zusammenfassend besteht ein Austauschverhältnis zwischen dem Kanton und der X AG. Folglich kann eine Steuerbefreiung nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV - auch wenn allenfalls die Art der erbrachten Leistung unter diese Bestimmung zu subsumieren wäre - nicht in Frage kommen.

4.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten in Höhe von Fr.

3'000.--, bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren, zu tragen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommis-sionen (SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X AG vom 4. März 2003 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. Januar 2003 bestätigt.
- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 3'000.- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.- verrechnet.
- 3.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin der Beschwerdeführerin und der ESTV schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
 - b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
 - c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.
-

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Sonja Bossart