

BVGer A-5162/2017 vom 4. September 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-09-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5162_2017

FR: TAF A-5162/2017 du 4 septembre 2018

IT: TAF A-5162/2017 del 4 settembre 2018

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG (Art. 31 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

E. 1.2

Der Beschwerdeführer ficht einen Einspracheentscheid der ESTV betreffend die Nachbelastung von Mehrwertsteuern an. Der Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit zur Beurteilung dieser Beschwerde sachlich und funktionell zuständig (Art. 31 VGG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 VwVG), hat die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 und 52 VwVG) und den Kostenvorschuss rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG), weshalb auf die Beschwerde einzutreten ist.

E. 1.3

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

E. 1.4.1

Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG; vgl. auch E. 1.3). 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; BVGE 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).

E. 1.4.2

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 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 beweibelastet 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-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 1.4.2).

E. 1.4.3

Im Weiteren verpflichtet das Prinzip der Rechtsanwendung von Amtes wegen das Bundesverwaltungsgericht auf den - unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten - festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (BGE 132 II 112 E. 3.2, 131 II 205 E. 4.2). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. statt vieler: BVGE 2007/41 E. 2 mit weiteren Hinweisen).

E. 2.1

Das MWSTG ist am 1. Januar 2010 in Kraft getreten. Mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes wurden die Bestimmungen des bis dahin gültigen Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300 ff.) aufgehoben (vgl. Art. 110 MWSTG). Art. 112 MWSTG legt jedoch fest, dass die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften - unter Vorbehalt von Art. 113 MWSTG - weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar bleiben. In der vorliegend zu beurteilenden Sache ist die Höhe der Steuerforderung betreffend die Steuerperioden 2010 bis 2013 streitig. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der zugehörigen MWSTV) in den in den Jahren 2010 bis 2013 gültigen Fassungen massgebend, worauf nachfolgend - wo nicht anders vermerkt - referenziert wird. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum aMWSTG verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

E. 2.2.1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Als Mehrwertsteuer erhebt er u.a. (Art. 1 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG) eine Steuer auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer) sowie eine Steuer auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugsteuer).

E. 2.2.2

Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG; vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885 ff., 6939). Als Lieferung gilt nebst dem Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, insbesondere auch das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 1 und 3 MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die nicht als Lieferung qualifiziert werden kann (Art. 3 Bst. e MWSTG).

E. 2.2.3

Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen. 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; Urteil des BVGer A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.1.2).

E. 2.3

Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.3.1

Mangels Leistung gelten u.a. Gebühren, Beiträge oder sonstige Zahlungen, die für hoheitliche Tätigkeiten empfangen werden, nicht als Entgelt und sind demnach nicht Gegenstand der Mehrwertsteuer (vgl. E. 2.2 und Art. 18 Abs. 2 Bst. I i.V.m. Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Als hoheitliche Tätigkeiten gelten Leistungen eines Gemeinwesens, die nicht unternehmerischer Natur sind, namentlich nicht marktfähig sind und nicht im Wettbewerb mit Tätigkeiten privater Anbieter stehen, selbst wenn dafür Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhoben werden (Art. 3 Bst. g MWSTG). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Begriff der Hoheitlichkeit restriktiv zu handhaben, da es sich bei der Regelung, wonach in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen der Mehrwertsteuer nicht unterliegen, um eine Ausnahme vom Grundprinzip der Allgemeinheit der Verbrauchssteuer handelt (Urteil des BGer 2A.388/2001 vom 26. Februar 2002 E. 4.3 mit weiteren Hinweisen, Urteil des BVGer A-6743/2009 vom 3. Mai 2010 E. 2.1.3). Hoheitliches Handeln zeichnet sich laut Rechtsprechung dadurch aus, dass ein Subordinationsverhältnis gegeben ist und eine gegenüber dem Bürger erzwingbare öffentlich-rechtliche Regelung zur Anwendung gelangt. Ebenfalls ein wichtiges Kriterium ist, dass die Leistungen nicht mit privaten Anbietern konkurrieren, mithin nicht marktfähig sind (Urteil des BGer 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 3.1, BGE 125 II 480 E. 8.b, ASA 70 S. 163, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.2.1, mit weiteren Hinweisen). Keinesfalls ist die "hoheitliche Tätigkeit" mit "öffentlich-rechtlichem Handeln" gleichzusetzen, ansonsten wären alle Tätigkeiten der Verwaltung und sämtliche Aufgaben im öffentlichen Interesse hoheitlich. Der Ausdruck "in Ausübung hoheitlicher Gewalt" ist auf jeden Fall enger als jener der "öffentlich-rechtlichen Aufgaben" (vgl. zum Ganzen: BGE 141 II 182 E. 3.4; Urteil des BVGer A-2628/2012 vom 5. Februar 2013 E. 2.3.1).

E. 2.3.2

Von der Steuer ausgenommen sind u.a. Leistungen zwischen Bildungs- und Forschungsinstitutionen, die an einer Bildungs- und Forschungskooperation beteiligt sind, sofern sie im Rahmen der Kooperation erfolgen, unabhängig davon, ob die Bildungs- und Forschungskooperation als Mehrwertsteuersubjekt auftritt (Art. 13 Abs. 1 MWSTV; seit 1.1.2018 explizit in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 30 MWSTG). Als Bildungs- und Forschungsinstitutionen gelten (Art. 13 Abs. 2 MWSTV; 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; seit 1.1.2018 in Art. 21 Abs. 7 MWSTG i.V.m. Art. 38a Abs. 2 MWSTV).

E. 2.3.2.1

Gemäss der Verwaltungspraxis fallen unter den Buchstaben a von Artikel 13 Absatz 2 MWSTV die Institutionen des Hochschulwesens gemäss dem HFKG. 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", 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).

E. 2.3.2.2

Bei einer Zusammenarbeit zwischen Institutionen gemäss Artikel 13 Absatz 2 Buchstabe b beziehungsweise c MWSTV wird gemäss der Verwaltungspraxis hingegen nicht vermutet, dass die untereinander erbrachten Leistungen im Rahmen einer Bildungs- und Forschungskooperation erfolgen (vorbehalten bleiben Universitätsspitäler). Es liegt in der Verantwortung der Beteiligten darzulegen, dass ein Leistungsverhältnis aufgrund einer Bildungs- und Forschungskooperation von der Steuer ausgenommen ist (MWST-Branchen-Info 25 "Forschung und Entwicklung", 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 BVer A-5098/2016 vom 4. Juli 2017 E.

3.2.2.3; Urteil des BGer 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 3.1.2).

E. 2.4.1

Dienstleistungen von Unternehmen, die ihren Sitz im Ausland haben und nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, unterliegen der Bezugsteuer, sofern sich der Ort der Leistung nach Artikel 8 Absatz 1 im Inland befindet (Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Für die Bezugsteuerpflicht wird zudem vorausgesetzt, dass die betreffende Dienstleistung eine (objektiv) steuerbare Leistung bildet (Urteil des BGer 2C_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 4.1; Urteil des BVerfG A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 2.2.1).

E. 2.4.2

Bezugsteuerpflichtig ist der Empfänger der Leistung im Inland, so-fern er entweder nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtig ist (Art. 45 Abs. 2 Bst. a MWSTG) oder - bei gegebenen weiteren Voraussetzungen - im Kalenderjahr für mehr als CHF 10'000.- der Bezugsteuer unterliegende Leistungen bezieht (Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

E. 2.4.3

Wie schon hiervor erwähnt (vgl. E. 2.4.1), unterliegen der Bezugsteuer lediglich Dienstleistungen, deren Ort sich nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG bestimmt und sich im Inland befindet (Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

E. 2.4.3.1

Hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung greift im Regelfall das Empfängerortsprinzip im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG. Danach gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Empfänger der Dienstleistung den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort seines üblichen Aufenthalts. Das Empfängerortsprinzip steht aber unter dem Vorbehalt, dass kein Fall von Art. 8 Abs. 2 MWSTG vorliegt (vgl. auch Urteil A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 3.1). Dem Empfängerortsprinzip unterliegen sämtliche bisher unter Art. 14 Abs. 3 aMWSTG aufgeführten Dienstleistungen wie die Abtretung und Einräumung von Immaterialgüter- und ähnlichen Rechten, Leistungen auf dem Gebiet der Werbung, Leistungen von Beratern und Vermögensverwaltern inklusive Managementleistungen, Datenverarbeitungsleistungen und weiteres (Niklaus Honauer, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2015], Art. 8 N. 12).

E. 2.4.3.2

Gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG gelten Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sportes, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Leistungen, einschliesslich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter und der gegebenenfalls damit zusammenhängenden Leistungen als an dem Ort erbracht, an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden. Wissenschaftlich tätig ist, wer methodisch nach objektiven und sachlichen Gesichtspunkten Fragen oder Vorgänge in ihren Ursachen erforscht, begründet und in einen Sinnzusammenhang bringt und dabei neue Erkenntnisse gewinnt oder die Anwendbarkeit des aus der Forschung hervorgegangenen Wissens und Erkennens auf konkrete Vorgänge untersucht (vgl. Felix Geiger, in: Geiger/Schluckebier

[Hrsg.], MWSTG, Kommentar, 2012, Art. 8 N. 46).

E. 2.4.3.3

Soll nicht der Auffangtatbestand gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG, sondern einer der Spezialtatbestände gemäss Art. 8 Abs. 2 MWSTG greifen, so hat dies der Steuerpflichtige, der aus diesem Umstand Rechte ableitet, zu beweisen (vgl. auch E. 1.4.2; Urteil des BVGer A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.4.3; Niklaus Honauer, in: MWSTG-Kommentar 2015, Art. 8 N. 50).

E. 2.5.1

Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Von der Steuerpflicht ist - unter anderem - befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als CHF 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

E. 2.5.2

Steuersubjekte der Gemeinwesen sind die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden und die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts (Art. 12 Abs. 1 MWSTG). Gemäss Art. 12 Abs. 1 MWSTV richtet sich die Unterteilung eines Gemeinwesens in Dienststellen dabei nach der Gliederung des finanziellen Rechnungswesens (Finanzbuchhaltung), soweit dieses dem organisatorischen und funktionalen Aufbau des Gemeinwesens entspricht. Ein Steuersubjekt eines Gemeinwesens ist von der Steuerpflicht befreit, solange nicht mehr als CHF 25'000.- Umsatz pro Jahr aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen stammen. Stammen mehr als CHF 25'000.- des Umsatzes aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen, so bleibt es solange von der Steuerpflicht befreit, als sein Umsatz aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen und an andere Gemeinwesen CHF 100'000.- im Jahr nicht übersteigt. Der Umsatz bemisst sich nach den vereinbarten Entgelten ohne die Steuer (Art. 12 Abs. 3 MWSTG).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall ist der zu beurteilende Sachverhalt weitgehend unbestritten. So ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer zum einen selbst gegen Entgelt Ringversuche durchgeführt hat und zum anderen an Ringversuchen von Leistungserbringern, die ihren Sitz im Ausland haben und nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, teilgenommen hat. Hierfür fordert die ESTV vom Beschwerdeführer Mehrwertsteuern in Höhe von CHF 2'660.42 nach. Unklar bzw. bestritten bleibt hingegen, ob die Ringversuche auch der Verwirklichung eines gemeinsamen Bildungs- und Forschungsziels dienen.

E. 3.2

In rechtlicher Hinsicht ist streitig und zu prüfen, ob die Ringversuche im Rahmen einer Bildungs- und Forschungskoooperation im Sinne von Art. 13 MWSTV erfolgt und demnach von der Steuer ausgenommen sind, ob es sich dabei eventualiter um hoheitliche Tätigkeiten handelt, die nicht Gegenstand der Steuer sind oder ob die Durchführung von Ringversuchen zum Normalsatz steuerbar ist.

E. 4.1

Zu prüfen ist vorab, ob es sich beim Beschwerdeführer um eine Institution des Hochschulwesens im Sinne von Art. 13 Abs. 2 Bst. a MWSTV handelt. Nach der Verwaltungspraxis wird bei der Zusammenarbeit zwischen diesen Institutionen vermutet, dass die untereinander erbrachten Leistungen im Rahmen einer Bildungs- und Forschungskooperation erfolgen und somit von der Steuer ausgenommen sind. Ein besonderer Nachweis betreffend den Gegenstand der Kooperation ist nicht erforderlich (vgl. E. 2.3.2.1).

E. 4.1.1

Der Beschwerdeführer bringt hierzu im Wesentlichen vor, das Institut für Rechtsmedizin sei zwar organisatorisch in die kantonale Verwaltung (Gesundheitsdepartement) eingegliedert, es erfülle jedoch, analog zu den Instituten für Rechtsmedizin, die Universitäten angegliedert seien, einen universitären Auftrag und sei somit ebenfalls als Institution des Hochschulwesens zu qualifizieren, weshalb für seine Zusammenarbeit mit anderen Institutionen des Hochschulwesens die Vermutung einer Bildungs- und Forschungskooperation gelte (vgl. Sachverhalt Bst. G). Organisatorisch einer Hochschule angegliederte Institutionen seien als Teil der Hochschule zu begreifen und deshalb steuerrechtlich gleich zu behandeln. Da das Institut für Rechtsmedizin einen Forschungs- und Lehrauftrag der Universität (...) erfülle, sei es (zumindest) auf dem Gebiete der Lehre und Forschung organisatorisch der Medizinischen Fakultät der Universität (...) angegliedert. Letztere wiederum sei eine gemäss HFKG anerkannte Hochschule (vgl. Sachverhalt Bst. I).

E. 4.1.2

Diese Ausführungen vermögen nicht zu überzeugen. Institutionen des Hochschulwesens gemäss Art. 13 Abs. 2 Bst. a MWSTV sind Institutionen, die von Bund und Kantonen im Rahmen von Artikel 63a BV gestützt auf eine gesetzliche Grundlage gefördert werden. Das HFKG, das sich auf Art. 63a BV stützt und u.a. Grundlagen für die Qualitätssicherung und Akkreditierung sowie für die Gewährung von Bundesbeiträgen schafft, nennt als Voraussetzung für die Gewährung von Bundesbeiträgen die institutionelle Akkreditierung des Beitragsempfängers (E. 2.3.2.1). Doch weder der Beschwerdeführer selbst noch das ihm bis Ende 2015 angegliederte Institut für Rechtsmedizin (vgl. Sachverhalt Bst. A) verfügen über die genannte Akkreditierung. Alleine dadurch, dass das Institut für Rechtsmedizin einen Forschungs- und Lehrauftrag der Universität (...) erfüllt, wird das Institut für Rechtsmedizin der Universität (...), die über eine Akkreditierung verfügt, rechtlich nicht zugehörig. Dies ergibt sich auch aus Ziffer 3 der Leistungsvereinbarung zwischen der Universität (...) und dem Institut für Rechtsmedizin, wonach Letzteres mit der Universität zwar assoziiert, aber keine Organisationseinheit der Universität ist, sondern eine eigene Rechtsperson bleibt (Beilage 10 der Beschwerde). Der Beschwerdeführer gilt demnach nicht als Institution des Hochschulwesens im Sinne von Art. 13 Abs. 2 Bst. a MWSTV.

E. 4.1.3

Nachdem feststeht, dass es sich beim Beschwerdeführer nicht um eine Institution des Hochschulwesens handelt, kann er sich zum vornherein nicht auf die entsprechende Verwaltungspraxis (vgl. E. 2.3.2.1) berufen. Bei diesem Resultat kann offen bleiben, ob die genannte Verwaltungspraxis ordnungswidrig ist.

E. 4.2

Weiter ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer, bei dem es sich um ein Gemeinwesen handelt (vgl. E. 2.6.2), im Rahmen einer Bildungs- und Forschungs Kooperation Ringversuche durchgeführt bzw. an solchen teilgenommen hat, womit diese von der Steuer ausgenommen wären (vgl. E. 2.3.2.2). Die Rechtmässigkeit dieser sachgerechten Verwaltungspraxis wird vom Beschwerdeführer dabei zu Recht nicht in Frage gestellt.

E. 4.2.1

Der Beschwerdeführer führt jeweils einmal im Jahr einen Ringversuch im Auftrag der Fachgruppe Forensische Chemie (Sektion Forensische Chemie und Toxikologie der Schweizerischen Gesellschaft für Rechtsmedizin) durch. Deren Teilnehmer sind öffentlich-rechtliche Institutionen, welche forensisch-chemische Analysen durchführen und Mitglieder der Schweizerischen Gesellschaft für Rechtsmedizin sind. Der Beschwerdeführer ist seinerseits auch Teilnehmer an Ringversuchen, die durch Bildungs- und Forschungsinstitutionen, öffentlich-rechtliche Körperschaften (wissenschaftliche Gesellschaften und Institute für Rechtsmedizin), gemeinnützige Organisationen oder Spitäler durchgeführt werden. In Einzelfällen werden dabei private Institute für die praktische Durchführung des Ringversuchs mandatiert (vgl. Sachverhalt Bst. G). Ein Ringversuch ist eine - wenn möglich, statistisch geplante - externe Genauigkeitskontrolle, bei der ein Versuchsleiter Kontrollmaterial unter Angabe der zu bestimmenden Messgrösse oder Messgrössen, jedoch ohne Angabe der Zielwerte, an die teilnehmenden Laboratorien verteilt und die vom Laboratorium mitgeteilten Untersuchungsergebnisse bewertet (G. Schumann, in: Gressner/Arndt [Hrsg.], Lexikon der Medizinischen Laboratoriumsdiagnostik, 2. Auflage 2013, S. 1181).

E. 4.2.2

Der Beschwerdeführer bringt hierzu vor, ein Ringversuch oder Ringvergleich bzw. Laborleistungstest sei zwar eine Methode der externen Qualitätssicherung für Messverfahren sowie für Mess- und Prüflaboratorien. Diese würde aber - wie die Vorinstanz verkannt habe - zur Verwirklichung eines gemeinsamen Forschungsziels und damit im Rahmen einer Forschungs Kooperation erbracht. Denn der Vergleich der Ergebnisse erlaube es, Aussagen über die Messgenauigkeit generell bzw. über die Messqualität oder über die Richtigkeit von Gutachtensergebnissen der beteiligten Institute zu machen. Die Ergebnisse von Ringversuchen und insbesondere die aufgezeigten Schwächen würden somit die Grundlage bilden für die wissenschaftliche Diskussion und die wissenschaftliche Weiterentwicklung von Messverfahren oder Untersuchungsmethoden bzw. von Beurteilungsgrundlagen im Sinne der Verwirklichung eines gemeinsamen Forschungsziels. Zudem bildeten Ringversuche z.B. die wissenschaftliche Basis für die Herleitung der Messunsicherheit bzw. den Vertrauensbereich. Ringversuche würden zudem zur Validierung für Messverfahren benötigt und seien Voraussetzung für die Akkreditierung der Laboratorien nach ISO/IEC 17025. Darüber hinaus würden Ringversuche über einen Bildungsaspekt verfügen, indem zwecks Besprechung der Ergebnisse von Ringversuchen Forschungskongresse und Tagungen durchgeführt würden (vgl. Sachverhalt Bst. G).

E. 4.2.2.1

Der Beschwerdeführer stützt dieses Vorbringen im Wesentlichen auf die Beilagen 14 - 20 der Beschwerde. Aus Beilage 14 der Beschwerde, i.e. die Empfehlung der Schweizerischen Gesellschaft für Rechtsmedizin zur Angabe der Messunsicherheit für Gehaltsbestimmungen

von (...) in Stoffproben, ergibt sich, dass die Resultate der Ringversuche als Grundlage zur Festlegung der Messunsicherheit dienen. Dies stützt die Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach Ringversuche die wissenschaftliche Basis für die Herleitung der Messunsicherheit bzw. den Vertrauensbereich bildeten. Sodann ergibt sich aus Beilage 9 der Beschwerde (i.e. Auszug aus der Homepage der GEDNAP ["German DNA Profiling"]), dass den Teilnehmern ihrer internationalen Ringversuche im Rahmen eines Spurenworkshops die Auswertung der Ringversuche des Vorjahres präsentiert würden, wobei die Teilnahme empfohlen, nicht aber obligatorisch sei. Den weiteren im Recht liegenden Akten lässt sich jedoch lediglich entnehmen, dass Ringversuche der externen Qualitätskontrolle und somit der Qualitätssicherung von Laboratorien dienen. So ist die Teilnahme an Ringversuchen (und die damit einhergehende Sicherung der Qualität der Prüfergebnisse) Teil der Anforderungen an Laboratorien, die Betäubungs- und Arzneimittel analysieren (Beilage 16 der Beschwerde). Ebenfalls unter dem Titel der Qualitätskontrolle verpflichteten sich die Laboratorien der Schweizer Institute für Rechtsmedizin einmal jährlich am internationalen Ringversuch der SoHT ("Society of Hair Testing") teilzunehmen (Beilage 17 der Beschwerde). Sodann geht aus einem Auszug aus der Homepage der Gesellschaft für Toxikologische und Forensische Chemie hervor, dass Ringversuche primär der externen Qualitätssicherung dienen und diese auch Voraussetzung für die Akkreditierung forensischer Laboratorien nach ISO/IEC 17025 seien (Beilage 8 der Beschwerde; amtliche Akten Nr. 6). Schliesslich geht auch aus einem Schreiben der "Spurenkommission" vom August 2016 (amtliche Akten Nr. 6) hervor, dass der GEDNAP-Ringversuch (...) veranstaltet werde, um den Teilnehmern die Möglichkeit zu einer regelmässigen externen Qualitätskontrolle zu geben, deren Ergebnis durch eine bewertete Bescheinigung dokumentiert werde. (...). Bei regelmässiger erfolgreicher Teilnahme stelle diese Bescheinigung einen bedeutsamen Qualitätsnachweis für das Labor dar (...).

E. 4.2.2.2

Aus alledem folgt, dass die Teilnahme an Ringversuchen und das hierfür entrichtete Entgelt für die Laboratorien bezweckt, den Anforderungen an eine regelmässige externe Qualitätskontrolle gerecht zu werden. Nicht erstellt ist hingegen, dass die hier zu beurteilenden Ringversuche der Verwirklichung eines gemeinsamen Forschungsziels des jeweiligen Organisators und der Teilnehmenden dienen bzw. dass im Zusammenhang mit der Durchführung von Ringversuchen Bildungsleistungen erbracht werden. Daran ändert auch nichts, dass die Resultate aus Ringversuchen womöglich wissenschaftlich verwertbar sind und die Ergebnisse der Ringversuche in wissenschaftlichen Kreisen diskutiert oder im Rahmen von Workshops präsentiert werden.

E. 4.3

Demnach ist festzuhalten, dass die Durchführung von und die Teilnahme an Ringversuchen seitens des Beschwerdeführers nicht im Rahmen einer Forschungskoooperation erfolgt und somit nicht im Sinne von Art. 13 MWSTV von der Steuer ausgenommen ist.

E. 5.1

Im Sinne einer Eventualbegründung bringt der Beschwerdeführer vor, die Durchführung von Ringversuchen könne unter den Begriff der hoheitlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 3 Bst. g MWSTG subsumiert werden und sei deshalb auf Grundlage von Art. 18 Abs. 2 Bst. 1 MWSTG nicht zu versteuern.

E. 5.2

Dieses Vorbringen ist haltlos. Es scheitert schon daran, dass vorliegend kein Subordinationsverhältnis gegeben ist und keine gegenüber dem Privaten erzwingbare öffentlich-rechtliche Regelung zur Anwendung gelangt. Des Weiteren erweist sich die Durchführung von Ringversuchen schon deshalb als marktfähig, da in Einzelfällen private Institute für die praktische Durchführung des Ringversuchs mandatiert werden (vgl. Sachverhalt Bst. G und E. 2.3.1).

E. 6.1

Als Zwischenresultat lässt sich somit festhalten, dass die Durchführung von Ringversuchen seitens des Beschwerdeführers steuerbar ist, soweit sich der Ort der Leistung im Inland befindet (E. 2.3 und 2.4.3). Für die Teilnahme an Ringversuchen, die von Unternehmen, die ihren Sitz im Ausland haben und nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, durchgeführt werden, gilt sodann, dass diese Leistungen beim Beschwerdeführer nur dann der Bezugsteuer unterliegen, wenn deren Ort sich nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG bestimmt und sich im Inland befindet (E. 2.3 bzw. E. 2.4.3).

E. 6.2

Zur Beantwortung der Frage, ob die ESTV dem Beschwerdeführer die strittigen Mehrwertsteuern zu Recht nachbelastet hat (vgl. E. 1.4.3), bleibt somit noch zu prüfen, (1) nach welcher Regelung (im Rahmen von Art. 8 MWSTG) sich der Ort der Leistung bei der Durchführung von Ringversuchen bestimmt und (2) wo sich der Ort der Leistung aufgrund der anwendbaren Regelung befindet.

E. 6.2.1

Hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung greift im Regelfall das Empfängerortsprinzip im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG. Das Empfängerortsprinzip steht aber unter dem Vorbehalt, dass kein Fall von Art. 8 Abs. 2 MWSTG vorliegt (E. 2.4.3.1).

E. 6.2.2

Zumindest denkbar wäre, dass es sich bei der Durchführung von Ringversuchen um unter Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG fallende Dienstleistungen auf dem Gebiet der Wissenschaft handelt. Diese gelten als an dem Ort erbracht, an dem die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird (vgl. E. 2.4.3.2).

E. 6.2.3

Wie bereits erläutert (vgl. vorne E. 4.2.1), handelt es sich bei einem Ringversuch um eine externe Genauigkeitskontrolle, bei der ein Versuchsleiter Kontrollmaterial unter Angabe der zu bestimmenden Messgrösse(n), jedoch ohne Angabe der Zielwerte, an die teilnehmenden Laboratorien verteilt und die vom Laboratorium mitgeteilten Untersuchungsergebnisse bewertet. Von einer wissenschaftlichen Tätigkeit im vorgenannten Sinne (vgl. E. 2.4.3.2) kann demnach bei der Durchführung eines Ringversuches keine Rede sein.

E. 6.2.4

Der Beschwerdeführer hat somit zu Recht nicht vorgebracht, es komme vorliegend - zur Bestimmung des Ortes der Dienstleistung - einer der Spezialtatbestände von Art. 8 Abs. 2 MWSTG zum Tragen. Vielmehr bestimmt sich der Ort der Leistung in casu nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG, i.e. nach dem Empfängerortsprinzip. Hieraus folgt, dass die Teilnahme an

Ringversuchen, die von Unternehmen, die ihren Sitz im Ausland haben und nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, durchgeführt wurden, bei ihrem Leistungsempfänger mit Sitz im Inland, i.e. dem steuerpflichtigen Beschwerdeführer, der Bezugsteuer unterliegen (E. 2.4.1 f.). Weiter gelten auch die seitens des Beschwerdeführers selbst durchgeführten Ringversuche als im Inland erfolgt, da sämtliche Teilnehmer Sitz im Inland haben (vgl. Sachverhalt Bst. G). Die Leistungen des Beschwerdeführers im Rahmen der Durchführung der Ringversuche sind somit steuerbar (E. 2.3 und 2.4.3).

E. 6.2.5

Aus dem Gesagten folgt, dass die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die strittigen Mehrwertsteuern zurecht nachbelastet hat. Der vorinstanzliche Entscheid erweist sich demnach als rechtmässig und die Beschwerde ist abzuweisen.

E. 7

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf CHF 1'000.- festzusetzen sind, dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem geleisteten Kostenvorschuss in Höhe von CHF 3'000.- zu entnehmen. Der Überschuss von CHF 2'000.- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.