Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 1104/2015

Urteil vom 2. Mai 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber Zähndler.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung,
Beschwerdeführerin,

gegen

Verein Agglo Basel,
vertreten durch Dr. Mirjam Strecker und Dr. Daniel Arn,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Mehrwertsteuer; Mitgliederbeiträge,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 10. November 2015.

Sachverhalt:

A.
Der Verein Agglo Basel wurde am 1. Juli 2014 gegründet. Mitglieder des Vereins sind die Kantone Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Aargau und Solothurn, die Communauté de Communes des Trois Frontières (F) sowie der Landkreis Lörrach (D).
Gemäss Art. 2 seiner Statuten versteht der Verein die Agglomeration Basel als gemeinsamen Lebens- und Wirtschaftsraum. Der Verein richtet dabei seinen Fokus auf eine nachhaltige Raumentwicklung (Siedlung, Verkehr und Freiraum) in der trinationalen Agglomeration Basel und leistet einen Beitrag zur Sicherung sowie Förderung der Lebensqualität für die Bewohnerinnen und Bewohner sowie zur internationalen Wettbewerbsfähigkeit und bietet seinen Mitgliedern eine Plattform, um Aufgaben sowie Projekte zur Stärkung der Agglomeration gemeinsam anzugehen.
Gemäss Art. 3 seiner Statuten bezweckt der Verein insbesondere die Erfüllung folgender Aufgaben:
a) Erarbeitung und Weiterentwicklung der Agglomerationsprogramme (als Trägerschaft);
b) Prozessführerschaft bei der Umsetzung der Agglomerationsprogramme;
c) Vertretung der Agglomerationsprogramme gegenüber dem Bund;
d) Öffentlichkeitsarbeit;
e) Erschliessen weiterer Finanzierungsquellen;

f) Interessenwahrung und Lobbyarbeit für die Agglomeration Basel;
g) Moderation von Prozessen.
Die Aufwendungen des Vereins - namentlich die Personalkosten, die Kosten für den Betrieb der Geschäftsstelle sowie die Projektmittel - werden durch Mitgliederbeiträge gedeckt. Mit Verfügung vom 28. Mai 2015 stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) fest, dass diese Mitgliederbeiträge der Mehrwertsteuer unterliegen.

B.
Mit Sprungbeschwerde vom 26. Juni 2015 focht der Verein Agglo Basel die genannte Verfügung der ESTV an und ersuchte um Feststellung, dass die Mitgliederbeiträge an den Verein nicht der Mehrwertsteuer unterstehen. Das Bundesverwaltungsgericht hiess die Beschwerde mit Urteil vom 10. November 2015 (teilweise) gut, hob die Verfügung vom 28. Mai 2015 auf und stellte fest, dass die im Zusammenhang mit den Mitgliederbeiträgen stehenden Umsätze des Vereins von der Steuer ausgenommen sind.

C.
Die ESTV erhob am 9. Dezember 2015 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht mit dem Antrag, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts aufzuheben und die Verfügung der ESTV vom 28. Mai 2015 zu bestätigen.
Während das Bundesverwaltungsgericht auf Vernehmlassung verzichtet, schliesst der Verein Agglo Basel auf Abweisung der Beschwerde.
Mit Schreiben vom 15. März 2016 wurde der Beschwerdeführerin das Vernehmlassungsergebnis mitgeteilt. Innert der hierfür angesetzten Frist erfolgte keine weitere (fakultative) Eingabe.

Erwägungen:

1.
Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 139 V 42 E. 1 S. 44; 138 I 367 E. 1 S. 369; 138 III 471 E. 1 S. 475; 138 IV 258 E. 1.4 S. 262).

1.1. Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen (End-) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, der beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden kann (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG i.V.m. Art. 113 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]). Die ESTV ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG i.V.m. Art. 4 Abs. 1 und Art. 12 f. der Organisationsverordnung vom 17. Februar 2010 für das Eidgenössische Finanzdepartement [OV-EFD; SR 172.215.1]). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 42 BGG und Art. 100 Abs. 1 BGG) ist daher einzutreten.

1.2. Mit der Beschwerde kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 138 III 537 E. 2.2 S. 540; 137 III 385 E. 3 S. 386; 135 III 397 E. 1.4 S. 400; 133 III 545 E. 2.2. S. 550).

2.

2.1. Streitgegenstand ist die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Beiträge, welche der Beschwerdegegner von seinen sechs Mitgliedern jährlich erhält.
Der Beschwerdegegner ist der Auffassung, dass die Mitgliederbeiträge mangels Leistungsaustausches gar nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuergesetzgebung fallen. Das Bundesverwaltungsgericht bejahte demgegenüber zwar einen Leistungsaustausch und damit eine steuerbare Leistung im Sinne von Art. 3 lit. c MWSTG, hiess die Beschwerde des Vereins Agglo Basel aber deshalb gut, weil die Mitgliederbeiträge gestützt auf Art.

21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien.
Dagegen wehrt sich die Beschwerdeführerin. Sie erkennt ebenfalls einen Leistungsaustausch, bestreitet aber, dass die Voraussetzungen von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG erfüllt seien.

2.2. Nach Art. 3 lit. c MWSTG gilt als Leistung die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt. Entgelt im Sinne von Art. 3 lit. f MWSTG ist jeder Vermögenswert, den der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet.
Damit ein Leistungsaustausch vorliegt, muss zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben sein (BGE 138 II 239 E. 3.2 S. 241; 132 II 353 E. 4.1 S. 357; 126 II 443 E. 6a S. 451; Urteil 2C 743/2007 vom 9. Juli 2008 E. 4.2). Nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fallen demgegenüber Operationen, die nicht auf einem Leistungsaustausch beruhen (Nichtumsätze). Als solche gelten etwa Schenkungen, Erbschaften, Schadenersatzleistungen, Konventionalstrafen, Garantieleistungen, Subventionen und Spenden sowie Dividenden (Art. 18 Abs. 2 MWSTG; BGE 132 II 353 E. 4.3 S. 358 f.; Urteil 2C 743/2007 vom 9. Juli 2008 E. 4.2).

2.3. Auch für die mehrwertsteuerliche Behandlung von Mitgliederbeiträgen ist entscheidend, ob Leistungen im Rahmen eines Leistungsaustausches erbracht werden. Erhält das einzelne Mitglied für den von ihm geleisteten Beitrag eine konkrete Leistung, so handelt es sich um so genannte "unechte" Beiträge, die grundsätzlich von der Mehrwertsteuer erfasst werden, jedoch gegebenenfalls von der Steuer ausgenommen sein können (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG). Werden dagegen statutarisch festgelegte Beiträge dem Vereinszweck entsprechend eingesetzt und kommen damit verbundene Leistungen allen Mitgliedern zugute, liegen "echte" und demzufolge nicht steuerbare Mitgliederbeiträge vor. Massgebend ist, ob das Mitglied eine Gegenleistung für eine im eigenen individuellen Interesse - oder gegebenenfalls im Interesse eines Dritten - stehende Leistung erbringt. Sofern die Vereinigung tätig wird, um den statutengemässen Zweck umzusetzen, leistet sie nicht an ein einzelnes Mitglied (Urteil 2C 59/2009 vom 3. September 2009 E. 5.3).

2.4. In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252; 133 II 153 E. 4.3 S. 158 f.; 121 II 257 E. 4c/aa S. 266; 121 II 273 E. 3c/aa S. 284 mit Hinweisen; Urteil 2C 42/2015 vom 10. September 2015 E. 2.3). Der mehrwertsteuerliche Leistungsaustausch ist als steuerbegründende Tatsache von der Steuerbehörde darzutun.

3.

3.1. Ein mögliches Indiz, das für die Annahme eines echten Mitgliederbeitrags ohne Leistungsaustausch spricht, liegt namentlich vor, wenn die damit finanzierte Vereinstätigkeit sich an einen unbestimmten, nicht individualisierten Adressatenkreis richtet; das wird bei der Erbringung von statutarischen Leistungen, die nicht aneinzelne Mitglieder gehen, vermutet (Urteil 2C 59/2009 vom 3. September 2009 E. 5.3). Mangels Leistungen des Vereins an seine Mitglieder kommt diesfalls kein Leistungsaustausch zustande.

3.2. Der Beschwerdegegner sieht sich in diesem Sinne - über die blosse Koordinationsstelle oder den Mittler hinaus - als die politische Struktur für die Erarbeitung des gemeinsamen Führungs- und Planungsinstruments. Weite Teile des Agglomerationsprogramms würden Massnahmen betreffen, welche im Zuständigkeitsbereich der Gemeinden lägen. Der Bund verlange, dass das Agglomerationsprogramm partizipativ zu erarbeiten sei, unter Einbezug der Gemeinden, der Bevölkerung und der Wirtschaft. Seine Grundlagenarbeit erbringe der Verein somit nicht nur zuhanden der Mitglieder, sondern zuhanden des Gesamtraums.
Die Vorinstanz führte dagegen aus, dass sich die Aufgaben und Kompetenzen des Beschwerdegegners im Wesentlichen auf die Ausübung einer Mittlerfunktion zwischen den für die planungs- und kreditrechtlichen Entscheide zuständigen Gemeinwesen einerseits und der Bundesverwaltung andererseits beschränkten. Im Vordergrund stehe, dass der Beschwerdegegner - wie in Art. 2 Abs. 3 der Statuten festgehalten - seinen Mitgliedern eine Plattform biete, um Aufgaben und Projekte zur Stärkung der Agglomeration gemeinsam anzugehen.

Die entsprechenden Dienstleistungen des Vereins stünden grundsätzlich einzig den Mitgliedern zur Verfügung, nicht hingegen Dritten, welche lediglich indirekt von den Aktivitäten des Beschwerdeführers profitieren könnten.

3.3.

3.3.1. In diesem Zusammenhang erscheint massgeblich, dass der Beschwerdegegner gemäss Art. 4 Abs. 1 seiner Statuten explizit die Interessen des gemeinsamen Raumes und nicht die Anliegen einzelner Mitglieder vertritt und er überdies - im Interesse des Gesamtraumes - sicherzustellen hat, dass einzelne Regionen weder bevorzugt noch ausgegrenzt bzw. benachteiligt werden. Diese statutarische Bestimmung legt nahe, dass der Zusammenschluss der Mitglieder und auch die Leistung ihrer Beiträge erfolgt, um die Entwicklung der Agglomeration Basel als Ganzes zu fördern, und gerade nicht, um einzelnen Mitgliedern Leistungen zu erbringen bzw. um als Mitglied solche Leistungen zu erhalten.

3.3.2. Die Vorinstanz wendet diesbezüglich ein, ungeachtet der genannten Statutenbestimmung ergebe es sich aus der Höhe der jeweiligen Mitgliederbeiträge, dass letztere als Entgelt für den Erhalt der (ausschliesslich) gegenüber den einzelnen Mitgliedern erbrachten Leistungen bezahlt würden. Dabei würdigt das Bundesverwaltungsgericht namentlich, dass die Mitgliederbeiträge nicht für alle Mitglieder des Beschwerdegegners gleich hoch seien und die Beitragshöhe auch nicht nach einem für alle Mitglieder gültigen und allgemeinverbindlichen Bemessungsschema festgelegt würde (vgl. dazu Urteil 2C 59/2009 vom 3. September 2009 E. 5.3). Wohl hätten sich die Mitglieder auf ein mehrstufiges Verfahren zur Festsetzung eines Verteilschlüssels geeinigt, wobei dieser namentlich die Bevölkerungszahl, das Bruttoinlandprodukt sowie das pro Einwohner des jeweiligen Mitglieds verfügbare Einkommen berücksichtige und überdies diverse Auf- und Abschlagsfaktoren für das Ausland bzw. für periphere oder zentrale geografische Lagen im Inland vorsehe. Indessen gehe aus den Akten hervor, dass dieser Kostenschlüssel nicht verbindlich sei, sondern nur eine Richtgrösse für die tatsächlich entrichteten Mitgliederbeiträge darstelle und die Verteilung des Aufwands auf
die Mitglieder vielmehr das Ergebnis eines Verhandlungsprozesses sei; so habe etwa das Budget 2014 des Beschwerdegegners leicht reduziert werden müssen, weil nicht alle Mitglieder die eigentlich nach dem vorgesehenen Kostenschlüssel anfallenden Finanzmittel vollumfänglich zusichern konnten. Daraus schliesst die Vorinstanz, dass die Höhe der Mitgliederbeiträge jedenfalls kein Indiz sei, das gegen die Annahme eines Leistungsaustausches spreche. Im Gegenteil zeige sich aufgrund der jeweils ad hoc auf dem politischen Verhandlungsweg festgelegten Mitgliederbeiträge und der je nach Mitglied erheblich divergierenden Beitragshöhe von 1.8 % bis 43.5 % des Vereinsaufwands im Jahr 2014, dass die Mitglieder nur einen ihrem individuellen Interesse an den Leistungen des Beschwerdegegners entsprechenden Beitrag zu bezahlen bereit seien. Entsprechend würden die Mitglieder ihre Beiträge im Sinne eines Leistungsaustauschverhältnisses begleichen, um dafür in ihrem Interesse liegende Leistungen des Beschwerdegegners zu erhalten.

3.3.3. Diesen Ausführungen des Bundesverwaltungsgerichts ist was folgt entgegenzuhalten:
Wie der Beschwerdegegner nachvollziehbar vorbringt, ist der Nutzen einer gemeinsamen Planung der Agglomeration (z.B. in Sachen Verkehr) oftmals sehr schwer zu quantifizieren. Auch ist die Wirkung einzelner Massnahmen und Schwerpunkte nicht immer klar vorhersehbar. Insofern fehlt es den Mitgliedern a priori an der Möglichkeit, die Mitgliederbeiträge anhand des konkreten Nutzens für den jeweiligen Teilraum festzulegen. Dies zeigt sich denn auch darin, dass sich der vorgesehene Kostenverteilschlüssel nicht am konkreten Nutzen sondern an Grössen wie Bevölkerungszahl, Lage, Wirtschaftskraft etc. orientiert und damit auf einem abstrakten bzw. fiktiven Anteil des jeweiligen Teilraums am Nutzen der Vereinstätigkeit für den Gesamtraum basiert. Bei dieser Sachlage kann kaum die Rede davon sein, dass Mitgliederbeitrag und Nutzen des jeweiligen Mitglieds in einem äquivalenten Leistungsaustauschverhältnis zueinander stehen. Wie sich die Leistungen des Beschwerdegegners tatsächlich auf die sechs Gemeinwesen aufteilen, bleibt denn auch unklar und es wird dies weder von der Vorinstanz noch von der Beschwerdeführerin dargelegt. Insgesamt ist vorliegend ein kausaler, wirtschaftlicher Zusammenhang in erster Linie zwischen der Gesamtheit aller vom
Verein erbrachten Leistungen und der Summe der Mitgliederbeiträge erkennbar, nicht jedoch zwischen der Leistung des Vereins und den einzelnen Mitgliederbeiträgen der jeweiligen Teilgebiete.
Zu Recht hat der Beschwerdegegner überdies vorgebracht, dass sich der Perimeter für das Agglomerationspro-

gramm aus dem Bundesrecht ergibt (Art. 19 Abs. 1 i.V. mit Anhang 4 der Verordnung vom 7. November 2007 über die Verwendung der zweckgebundenen Mineralölsteuer im Strassenverkehr [MinVV; SR 725.116.21]; vgl. E. 2.4.2 des angefochtenen Entscheids). Dies hat zur Folge, dass der Verein in seinem Handeln ohnehin das gesamte Agglomerationsgebiet berücksichtigen muss, unabhängig davon, ob die betroffenen Teilgebiete Mitglieder sind oder nicht. Entsprechend wurden denn auch bei den beiden früheren Generationen des Agglomerationsprogramms (2007 und 2012) die ausländischen Gebiete miteinbezogen, ohne dass diese finanzielle Beiträge hierfür geleistet haben. Obwohl die deutschen und französischen Teilgebiete demnach auch ohne strukturelle Einbindung und mithin ohne Beitragspflicht vom Agglomerationsprogramm profitiert haben, entschlossen sie sich in einer späteren Phase zu einem Beitritt zum Verein und akzeptierten auch ihre Pflicht zur Entrichtung von Mitgliederbeiträgen. Dieser Umstand spricht ebenfalls gegen eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den Leistungen des Vereins (für das Gesamtgebiet der Agglomeration) und der Bezahlung
der Mitgliederbeiträge der einzelnen Teilgebiete. Vielmehr deutet dies gerade auf ein konzertiertes Vorgehen der Mitglieder zugunsten einer Entwicklung des Gesamtgebiets hin.
Schliesslich ist in der vorliegenden Konstellation auch nicht ersichtlich, dass die einzelnen Mitglieder ihre individuellen Aufgaben in den Verein auslagern und dieser demnach Leistungen vornimmt, welche ansonsten von den Mitgliedern selbst erbracht werden müssten: Nach Art. 23 Abs. 1 MinVV sind die Trägerschaften (und mithin gerade nicht die einzelnen Teilgebiete resp. Mitglieder) für die Planung und Umsetzung der Agglomerationsprogramme zuständig bzw. verantwortlich und gemäss Art. 24 Abs. 1 MinVV erfolgt auch der Abschluss einer Leistungsvereinbarung mit dem Bund durch die Trägerschaft (und nicht durch die einzelnen Mitglieder). Somit dienen die vom Verein erbrachten Leistungen der Erfüllung von originären Aufgaben des Gesamtgebiets. Daran ändert auch nichts, dass die Mitgliedschaft im Verein gemäss Art. 5 der Statuten die verfassungsmässige Zuständigkeit und die Autonomie der Mitglieder und ihrer Behörden nicht beeinträchtigt: Wie der Beschwerdegegner diesbezüglich begründet einwendet, wäre es den einzelnen Mitgliedern bzw. Teilgebieten für sich alleine gemäss den bundesrechtlichen Vorgaben gar nicht möglich, Agglomerationsprogramme zu entwickeln und mit dem Bund Leistungsvereinbarungen abzuschliessen.

3.4. Aufgrund der obenstehenden Ausführungen ist das Vorliegen eines steuerbegründenden Leistungsaustausches zwischen dem Verein Agglo Basel und seinen Mitgliedern nicht erstellt.
Liegt in Ermangelung eines Leistungsaustausches ein echter Mitgliederbeitrag vor, der nicht der Mehrwertsteuer unterliegt (Nichtumsatz), fehlt es an einer unternehmerischen Leistung, weshalb sich die Frage nicht stellen kann, ob es sich um eine ausgenommene Leistung (im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG; vgl. E. 2.1 und E. 2.3) handelt.

4.
Diese Erwägungen führen im Ergebnis zur Abweisung der Beschwerde.
Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt die ESTV, um deren Vermögensinteressen es geht, die bundesgerichtlichen Kosten (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 4 BGG). Zudem hat die ESTV dem Beschwerdegegner eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 2’000.– werden der Eidgenössischen Steuerverwaltung auferlegt.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat dem Beschwerdegegner für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 2’000.– auszurichten.

4.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mit-

geteilt.

Lausanne, 2. Mai 2017

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Zähndler