Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1645/2006
{T 0/2}

Urteil vom 3. Dezember 2008

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

Parteien

X._____,
vertreten durch Y._____ AG,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1997 - 4. Quartal 2000);
Mitgliederbeiträge; Leistungsaustausch.

Sachverhalt:

A.
Der X._____ ist ein Verein im Sinne von Art. 60 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) und bezweckt als Arbeitgeberverband des (...)gewerbes sowie verwandter Produktionszweige der (...)wirtschaft [Branche] die Wahrung der Interessen seiner ca. 5'000 Mitglieder. Er ist seit dem 1. Januar 1995 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B.
Im März und April 2002 führte die ESTV beim X._____ eine Kontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob sie für die Perioden 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2000) mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 24. Mai 2002 eine Steuernachforderung in Höhe von Fr. 1'589'986.--, zuzüglich Verzugszins. Die Nachforderung resultierte im Wesentlichen aus den Vorhalten, der X._____ habe die ihm entrichteten Mitgliederbeiträge zu Unrecht in einen steuerausgenommenen und einen steuerbaren Beitrag aufgeteilt. Des Weiteren habe der X._____ als Arbeitgeberverband im Zusammenhang mit der Ausarbeitung und dem Vollzug von Gesamtarbeitsverträgen des (...)gewerbes Leistungen an den Z._____ erbracht und dafür eine pauschale Entschädigung erhalten. Dieses Entgelt habe er nicht deklariert. Mit Gutschriftsanzeige (GS) Nr. ... vom 27. Juni 2002 schrieb die ESTV dem X._____ Vorsteuern in Höhe von Fr. 5'939.-- gut, welche sie an die Steuerschuld anrechnete. In der Folge liess der X._____ bezüglich der Mitgliederbeiträge sowie der Pauschalzahlungen des Z._____ einen einsprachefähigen Entscheid beantragen.

C.
Die ESTV entschied am 16. Juni 2003, sie fordere vom X._____ für die Perioden 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000 zu Recht Fr. 1'584'047.-- (EA Nr. ... in Höhe von Fr. 1'589'986.-- abzüglich GS Nr. ... im Betrag von Fr. 5'939.--), zuzüglich Verzugszins, nach. Mit Eingabe vom 18. August 2003 liess der X._____ Einsprache erheben und die Nachbelastung im Zusammenhang mit den Mitgliederbeiträgen und den Abgeltungen des Z._____, ausmachend insgesamt Fr. 1'465'855.-- Mehrwertsteuern, bestreiten. Zur Begründung trug er im Wesentlichen vor, bei den Jahresbeiträgen, welche die Mitglieder

zu entrichten hätten, handle es sich – mangels statutarischer Festsetzung – um steuerbare Umsätze und nicht um steuerausgenommene Mitgliederbeiträge. Eventualiter sei eine Zweiteilung der Beiträge in einen steuerausgenommenen Grund- sowie in einen steuerbaren "Leistungsbeitrag" vorzunehmen. Schliesslich mangle es betreffend die pauschale Abgeltung des Z._____ an einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch.

D.
Mit Einspracheentscheid vom 24. Juli 2006 erkannte die ESTV, der Entscheid vom 16. Juni 2003 sei mangels Anfechtung im Umfang von Fr. 124'131.--, zuzüglich Verzugszins, in Rechtskraft erwachsen, wies die Einsprache vom 18. August 2003 ab und hielt fest, der X._____ schulde nebst dem in Rechtskraft erwachsenen Betrag noch Fr. 1'459'916.-- Mehrwertsteuern, zuzüglich Verzugszins. Zur Begründung hielt die Verwaltung im Wesentlichen dafür, sowohl der Grund- als auch der "zusätzliche Beitrag" seien statutarisch festgelegt. Insbesondere würden mit dem "zusätzlichen Beitrag" keine individuellen (Sonder-)Leistungen erbracht. Der Verbandszweck werde in den Statuten sehr weit gefasst. Es handle sich folglich bei beiden Beiträgen um steuerausgenommene Mitgliederbeiträge mit der Folge, dass der Vorsteuerabzug aufgrund gemischter Verwendung zu kürzen sei. Ferner sei zwischen den Leistungen des X._____ an den Z._____ und der entsprechenden Abgeltung das Bestehen eines steuerbaren Leistungsaustauschs zu bejahen. Es spiele keine Rolle, ob ein Auftragsverhältnis im zivilrechtlichen Sinne vorliege.

E.
Am 15. September 2006 lässt der X._____ (Beschwerdeführer) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde einreichen und beantragen, den Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache infolge Steuerbarkeit der "Leistungsbeiträge" zur Neuberechnung des Vorsteuerkürzungsschlüssels und zum Erlass einer entsprechenden Gutschrift an die ESTV zurückzuweisen. Betreffend die Abgeltungen des Z._____ sei eine Gutschrift in Höhe von Fr. 222'360.52, unter Berücksichtigung der sich dadurch verändernden Vorsteuerkürzung, zu erteilen. Das von der ESTV zurückbehaltene Guthaben vom 31. Dezember 2001 sowie die unter Vorbehalt geleisteten Zahlungen seien im Umfang der zu erstellenden Gutschriften nebst Zins auszubezahlen; dies alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Mit Vernehmlassung vom 25. Januar 2007 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

F.
Am 30. Januar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 konnten Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nach Art. 44 ff. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden (aArt. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.201], in der Fassung vom 1. Januar 2001 [AS 2000 1300]; aufgehoben per 31. Dezember 2006). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 172.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31, 32 und 33 Bst. d VGG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich in den Jahren 1997 bis 2000. Die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) bleiben im vorliegenden Fall anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen sowie im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV).

Damit eine steuerbare Dienstleistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 4 Bst. c MWSTV]). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.1, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49 E. 2a/cc).

Die Annahme eines solchen Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist. Es muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (BGE 132 II 353 E. 4.1, BGE 126 II 443 E. 6a, mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1; BVGE 2007/39 E. 2.1 S. 496; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 3.1; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 6 und 8 zu Art. 33 Abs. 1 und 2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 S. 269 f.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1338/2006 vom 12. März 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a; Riedo, a.a.O., S. 112 mit Fn. 125). Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007

E. 2.2.2). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 132 II 353 E. 4.1, BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.269/2006 vom 20. Juni 2008 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 2.2, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2).

Ein Leistungsaustausch liegt also vor, wenn zusammenfassend folgende Tatbestandsmerkmale erfüllt sind (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 2.3, A-1354/2006 / A-1409/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2):

a) Es müssen zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfängers vorhanden sein,
b) der erbrachten Leistung muss ein Entgelt als Gegenleistung gegenüberstehen und
c) die Leistung und die Gegenleistung müssen miteinander innerlich wirtschaftlich verknüpft sein.

Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Leistung und Entgelt, also bei der Frage, ob ein Leistungsaustausch vorliegt, ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007, E. 2.3, A-1354/2006 / A-1409/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1; Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.126 E. 2a/dd; RIEDO, a.a.O., S. 230 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 182; BAUMGARTNER, a.a.O., Rz. 9 ff. zu Art. 33 Abs. 1 und 2; vgl. auch Entscheid der SRK vom 24. August 1997, veröffentlicht in MWST-Journal 3/1997 S. 103 f. E. 4a).

2.2

2.2.1 Das Entgelt stellt zudem die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer dar (vgl. BGE 126 II 443 E. 6). Zum Entgelt gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren

Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist auch hier die Sicht des Verbrauchers bzw. des Leistungsempfängers massgeblich. So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Empfänger für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Begriff und Umfang des Entgelts definiert sich folglich aus der Optik des Abnehmers: Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.5, A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.3, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; RIEDO, a.a.O., S. 96, 228; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, S. 110 Rz. 3).

2.2.2 Nicht zum Entgelt gehören gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand. Dasselbe gilt für Spenden, Legate und andere freiwillige Beiträge von Privaten oder Unternehmen, welche den Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand durch die Rechtsprechung gleichgestellt werden. Gemäss Bundesgericht erfolgen Spenden wie Schenkungen freiwillig. Wie bei der öffentlich-rechtlichen Subvention werde mit einer zweckgebundenen privaten Zuwendung angestrebt, dass der Leistungsempfänger eine bestimmte Aufgabe erfülle, die jedoch im einen wie im anderen Fall nicht eine konkrete Gegenleistung darstelle. Der private Spender wolle – wie auch ein Subventionsgeber – die Tätigkeit des Unternehmens allgemein fördern (BGE 126 II 443 E. 8; Urteil des Bundesgerichts vom 4. Juli 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 563 E. 4.3, 4.5; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts 2C_506/2007 vom 13. Februar 2008 E. 3.3, 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 1.1.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1408/2006 vom 13. März 2008 E. 3.4). Solche unentgeltliche, freiwillige Zuwendungen von Privaten werden als sog. Nichtumsätze bezeichnet, welche nicht Gegenstand der Mehrwertsteuer bilden (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 153 f., 307 ff.; vgl. auch BGE 132 II 353 E. 4.3). Allerdings ist im Einzelfall genau zu prüfen, ob eine freiwillige Zuwendung oder ein Leistungsentgelt vorliegt (BGE 124 II 443 E. 8a). Das MWSTG unterscheidet neu (anders als noch die MWSTV) explizit zwischen Spenden, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden kön-

nen und zum Entgelt gehören, und jenen Spenden, die nicht in diesem Sinn eine Gegenleistung darstellen und nicht steuerbares Entgelt bilden (Art. 33 Abs. 2 Satz 1 und Art. 38 Abs. 8 Satz 1 MWSTG).

2.3

2.3.1 Nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV sind Umsätze, die nicht-gewinnstrebige Einrichtungen mit u. a. gewerkschaftlicher oder wirtschaftlicher Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen, von der Steuer ausgenommen. Diese Bestimmung findet ihre Stütze in Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 10 und Bst. d der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) in der bis Ende 2006 gültigen Fassung (bzw. Art. 8 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft gewesenen Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 [aBV]), wonach Leistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen, ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug von der Steuer ausgenommen sind.

2.3.2 Mitgliedervereinigungen erhalten von ihren Mitgliedern Beiträge, um die allgemeinen statutarischen Aufgaben erfüllen zu können. Neben diesen Grundaufgaben erbringen sie allenfalls gegenüber einzelnen Mitgliedern oder auch Nichtmitgliedern individuelle Leistungen und erhalten dafür eine besondere Vergütung. Wie für alle mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen setzt die Steuerbarkeit der Leistungen von Personenvereinigungen an ihre Mitglieder einen Leistungsaustausch, d.h. Entgeltlichkeit, voraus (E. 2.1 hievor). Soweit die Vereinigung tätig ist, um statutengemäss Gemeinschaftszwecke für sämtliche Mitglieder zu erfüllen, leistet sie nicht an ein einzelnes Mitglied. Sie verwirklicht nur – aber immerhin – ihren Zweck. Das Mitglied will durch seinen Beitrag lediglich den Zweck der Vereinigung fördern, zu dessen Erreichung sich die Mitglieder zusammengeschlossen haben. Diesfalls handelt es sich um sog. echte Mitgliederbeiträge, für die ein Leistungsaustausch zwischen Vereinigung und Mitglied nicht besteht. Mangels Entgeltlichkeit werden sie daher nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst. Demgegenüber ist ein Leistungsaustausch zwischen der Personenvereinigung und den Mitgliedern anzunehmen, sobald sie an das Mitglied eine besondere Leistung erbringt. Diesfalls handelt es sich um einen sog. unechten Mitgliederbeitrag, der in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fällt. Indizien für einen Leistungs-

austausch liegen in der individuellen Ausgestaltung des Beitrages je nach dem Grad der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme der Leistung. Gleiche Beiträge aller Mitglieder für gleichzeitig allen Mitgliedern erbrachte Leistungen sprechen indes eher für das Vorhandensein echter Mitgliederbeiträge (statt vieler: Entscheide der SRK vom 24. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.10 E. 2b/aa, vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 3e; Bestätigung dieser Rechtsprechung mit Urteilen des Bundesverwaltungsgerichts A-3452/2007 vom 16. September 2006 E. 2.2.2, A-1420/2006 vom 10. April 2008 E. 2.4.1; RIEDO, a.a.O., S. 239 ff.). Das Bundesgericht ist dem Grundsatz nach diesen Abgrenzungskriterien gefolgt (vgl. z.B. Urteile des Bundesgerichts 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 E. 4.3, 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006 E. 2.2, vom 30. April 2004, veröffentlicht in ASA 75 S. 234 ff. E. 2.2, 3.2).

2.3.3 Keine anderen Schlüsse dürfen aus Art. 14 Ziff. 11 MWSTV gezogen werden, demgemäss die Umsätze, die durch die dort aufgeführten Vereinigungen an ihre Mitglieder gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbracht werden, von der Steuer ausgenommen sind. Offensichtlich haben Verfassungs- und Verordnungsgeber übersehen, dass die echten Mitgliederbeiträge mangels mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden (E. 2.1 und 2.3.2 hievor; vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 E. 4.6 in fine, welches echte Mitgliederbeiträge als sogenannte Nichtumsätze bezeichnet). Es wäre deshalb eigentlich gar nicht möglich, solche Umsätze von der Steuer auszunehmen im Sinne von Art. 14 MWSTV. Systemnotwendigerweise könnten an sich nur Umsätze ausgenommen werden, die vorab im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer liegen. Art. 14 Ziff. 11 MWSTV könnte demnach für echte Mitgliederbeiträge grundsätzlich gar keine Anwendung finden. Darunter fielen vielmehr allfällige Beiträge, die die Mitglieder neben den echten Mitgliederbeiträgen und aufgrund der Statuten zu leisten haben (statt vieler: Entscheid der SRK vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 3e). Die Verfassung sieht nun aber ausdrücklich vor, dass die Beantwortung der Frage, ob Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV vorliegen, davon abhängt, dass sie gegen statutarisch festgesetzte Beiträge erbracht werden (E. 2.3.1 hievor). Der Richter ist daran gebunden (Entscheid der SRK vom 24. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.10 E. 2b/aa, vgl. auch Entscheid der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in VPB 63.93 E. 4a). Es kann sich sogar fragen, ob Verfassungs- und Verordnungsgeber mit

dieser Steuerausnahme in Tat und Wahrheit und in Verkennung der Steuersystematik von vornherein überhaupt nur echte Mitgliederbeiträge nach dem hievor beschriebenen Begriffsverständnis im Visier hatten (vgl. bereits Urteil des Bundesgerichts 2A.233/1997 vom 25. August 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 157 ff. E. 10b; vgl. RIEDO, a.a.O., S. 241). Jedenfalls ist nach der Rechtsprechung denn auch bei Vorliegen echter Mitgliederbeiträge noch zu prüfen, ob die Bedingungen von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erfüllt sind und ein ausgenommener Umsatz gegeben ist (also obwohl eigentlich ein dem Geltungsbereich der Steuer entzogener Sachverhalt vorliegt; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.594/2006 vom 9. November 2007 E. 5.1, 5.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3452/2007 vom 16. September 2008 E. 2.2.3, A-1420/2006 vom 10. April 2008 E. 4.3). Umgekehrt fallen indes besondere und individualisierte Leistungen der Personenvereinigung, welche also nicht ausschliesslich im Gemeinschaftsinteresse gegenüber allen Mitgliedern erbracht werden, nicht unter Art. 14 Ziff. 11 MWSTV, selbst wenn die zu deren Abgeltung dienenden Beiträge in den Statuten festgelegt sind (Urteil des Bundesgerichts 2A.233/1997 vom 25. August 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 173 f. E. 10c).

2.3.4 Als statutarisch festgesetzt im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV gilt ein Beitrag, wenn er in den Statuten vorgesehen ist und nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab festgelegt wird (Urteil des Bundesgerichts 2A.334/2003 vom 30. April 2004, veröffentlicht in ASA 75 S. 243 ff. E. 4.2; Entscheid der SRK vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 4b; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 752, 757). Das Erfordernis der statutarischen Fixierung der Mitgliederbeiträge ist gemäss Rechtsprechung bereits dann als erfüllt zu betrachten, wenn die Beiträge bzw. die Grundlagen zu deren Berechnung von vornherein dem Grundsatz nach in den Statuten festgelegt sind. Eine franken- bzw. betragsmässige Festlegung oder die eigentliche Berechnung der Beiträge in den Statuten ist jedenfalls nicht erforderlich (statt vieler: Entscheide der SRK vom 2. August 2006 [SRK 2004-069] E. 2c.bb, vom 6. März 2006 [SRK 2003-166] E. 2b/aa, 3b/bb). In einem jüngeren Urteil hat das Bundesgericht Art. 14 Ziff. 11 MWSTV zur Anwendung gebracht, wenngleich die Statuten der Beschwerdeführerin weder die Höhe der Beiträge noch die Kriterien zu deren Berechnung enthielten. Die Festsetzung der Mitgliederbeiträge könne aus zivilrechtlicher Sicht an Vereinsorgane delegiert werden, was üblich sei. Die fehlende Angabe der Höhe der Beiträge in den Statuten stelle vorliegend eine reine formelle Unterlassung dar. Tatsächlich sei anlässlich

der Gründung der Personenvereinigung die Höhe der Beiträge bereits verbindlich festgestanden und damit von Beginn weg objektiv bestimmbar gewesen (Urteil des Bundesgerichts 2A.594/2006 vom 9. November 2007 E. 5.3, 5.4).

In konkreten Anwendungsakten hatte die SRK die mehrwertsteuerliche Qualifizierung von Beiträgen der Mitglieder zu beurteilen, welche nebst den ordentlichen Mitgliederbeiträgen erhoben wurden und u. a. sich je nach der Lohnsumme bzw. je nach der Anzahl Arbeitnehmer der einzelnen Mitglieder bemassen. Das Gericht kam zum Schluss, dass diese Beiträge Teil des statutarisch festgesetzten ordentlichen Mitgliederbeitrages bildeten und die damit abgegoltene Tätigkeit ("Durchführung einer Ausgleichskasse") im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV steuerausgenommen sei (Entscheid der SRK vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 4c; betreffend Lohnsumme auch Entscheid der SRK vom 28. Januar 2004 [SRK 2003-043] E. 4). Nicht anders entschied die SRK in einem Fall, in dem der Verein für seine Tätigkeit nebst dem Grundbeitrag einen statutarisch vorgesehenen variablen Beitrag (gemessen am Verkauf durch die Mitglieder von "formbaren Fittings" in den vorausgehenden zwei Jahren) einzog. Auch der variable Beitrag habe als statutarisch fixiert zu gelten, ein besonderes Entgelt für besondere Leistungen sei nicht ersichtlich (Entscheid der SRK vom 27. Februar 2002 [SRK 2001-055] E. 3). Zum gleichen Ergebnis gelangte das Gericht schliesslich mit Bezug auf Mitgliederbeiträge, die sich nebst eines Grundbeitrages aus einer "Entschädigung für Dienstleistungen", teilweise bemessen nach der SUVA-Lohnsumme der Mitglieder, zusammensetzte (Entscheid der SRK vom 28. Januar 2004 [SRK 2003-043] E. 4 [mit Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 nur bezüglich eines hier nicht interessierenden Teilbereichs aufgehoben]).

2.4 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Steuerausnahmen gemäss Art. 14 MWSTV als Ausgangsleistungen berechtigen nicht zum entsprechenden Vorsteuerabzug (Art. 13 MWSTV). Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke (wie etwa für steuerausgenommene), so ist der Vor-

steuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 32 Abs. 1 MWSTV). Ebenfalls verhältnismässig zu kürzen ist der Vorsteuerabzug, soweit eine steuerpflichtige Person Spenden, Legate und andere freiwillige Beiträge von Privaten oder Unternehmen erhält (BGE 126 II 443 E. 8; Urteile des Bundesgerichts 2C_506/2007 vom 13. Februar 2008 E. 3.3, 2A.650/2005 vom 15. August 2006 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1443/2006 vom 25. September 2007 E. 2.2; DIEGO CLAVADETSCHER, mwst.com, a.a.O., N 15 zu Art. 38 Abs. 8, CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1438, 1447 ff.; vgl. auch Art. 38 Abs. 8 Satz 1 MWSTG).

3.
Im vorliegenden Fall liegt zunächst die mehrwertsteuerliche Qualifikation der fraglichen "Leistungsbeiträge" (es wird nachfolgend diese Terminologie des Bescherdeführers verwendet; entspricht dem in Art. 48 Abs. 2 der Statuten des Beschwerdeführers verwendeten Begriff "zusätzliche Beiträge") im Streit. Bilden sie Entgelt für Tätigkeiten des Beschwerdeführers, welche im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV steuerausgenommen sind (mit der Folge einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung), oder aber für steuerpflichtige Leistungen (mit der Folge der entsprechenden Vorsteuerabzugsberechtigung)?

3.1 Der Beschwerdeführer ist bestrebt, nach dem Grundsatz der freien Marktwirtschaft die ideellen, wirtschaftlichen und sozialen Berufsinteressen allseitig zu wahren, einen möglichst umfassenden Zusammenschluss der im (...)gewerbe tätigen Unternehmungen zu erreichen sowie ein kollegiales Verhältnis unter den Mitgliedern und deren leitenden Personen zu pflegen und zu fördern (Statuten, Präambel). Er bezweckt, sich im Sinne der Präambel mit allen Fragen zu befassen, die sich dem (...)gewerbe stellen, und sich für die Erhaltung der Selbständigkeit der (...)unternehmungen einzusetzen. Er stellt sich insbesondere folgenden Aufgaben:

- Beeinflussung der Wirtschafts-, Konjunktur-, Finanz- und Sozialpolitik sowie des Arbeitsmarkts;
- Gestaltung des Wettbewerbs-, Kalkulations- und Submissionswesens sowie der Arbeitsbedingung und des Arbeitsrechts;
- Förderung der beruflichen Aus- und Weiterbildung;
- Vertiefung eines gedeihlichen Zusammenwirkens zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern, zwischen Bauherrschaften bzw. den diese vertretenden Organisationen und den Unternehmungen sowie der Beziehungen zu andern Berufsorganisationen;

- Vertretung der Berufsinteressen seiner Mitglieder im weitesten Sinn, im Speziellen bei Behörden und Arbeitnehmerorganisationen, im Rahmen der zur Koordination der gemeinsamen (...)wirtschaftlichen Interessen bestehenden Institutionen und durch eine gezielte Öffentlichkeitsarbeit.

Der Beschwerdeführer erfüllt seine Aufgabe namentlich dadurch, dass er seine Mitglieder im Rahmen des Verbandszwecks nach Möglichkeit unterstützt; er ist im Besonderen zuständig für die Interessenwahrung auf eidgenössischer Ebene und für die Behandlung der gesamtschweizerischen Belange. Seine Sektionen befassen sich mit der Verwirklichung der Ziele im kantonalen oder regionalen Bereich; den Fachgruppen kommt die Aufgabe zu, die fachbezogenen Anliegen zu vertreten (Statuten, Art. 3.1 Satz 1 – 4). Zur Erfüllung des Verbandszwecks kann der Beschwerdeführer alle ihm tunlich scheinenden Massnahmen treffen, nötigenfalls mit Verbindlichkeit für die Mitglieder, Sektionen und Fachgruppen (Art. 3.2). Jedes Mitglied besitzt das Recht, im Sinne der Verbandsziele unterstützt zu werden sowie die Leistungen und Institutionen des Beschwerdeführers zu beanspruchen (Art. 9.2), und ist verpflichtet, dessen Interessen in allen Teilen zu fördern (Art. 9.3 letzter Satz). Jedes Mitglied ist mit dem Erwerb der Mitgliedschaft zur Leistung eines Jahresbeitrags verpflichtet (Art. 48.1). Der Jahresbeitrag wird in Form eines Grundbeitrags und eines zusätzlichen Beitrags (nach der Wortwahl des Beschwerdeführers der "Leistungsbeitrag") in Promillen der Lohnsumme gemäss Art. 50 erhoben. Die Delegiertenversammlung legt jährlich den von jedem Mitglied zu leistenden Grundbeitrag sowie den Promilleansatz fest. Sie kann für höhere Lohnsummen eine Rabattskala vorsehen (Art. 48.2). Der Jahresbeitrag dient vor allem zur Deckung der durch die Verbandszwecke verursachten Ausgaben und allenfalls zur Äufnung eines Schutzfonds (Art. 48.6).

Die an seine Mitglieder und an Dritte erbrachten Leistungen umschreibt der Beschwerdeführer wie folgt: Rechtsberatung, Artikel-Shop, der eine umfassende Dokumentation zu Kostengrundlagen und Kalkulationen, Musterverträge und Normen sowie Unterlagen zur Arbeitssicherheit und zur Berufsbildung anbietet, allgemeine Beratungs- bzw. Coaching-Leistungen im Zusammenhang mit der Strategie, dem Controlling, dem Umweltschutz, der Führungssysteme etc., Auskunftserteilung über Vertragsabwicklungen, Subunternehmerverträge, Ausschreibungen, ... etc., Ausarbeiten von Expertisen in diversen Bereichen, etc.

3.2 Der Beschwerdeführer stellt nicht mehr in Abrede, dass die fraglichen Mitgliederbeiträge statutarisch festgesetzt sind im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV. Dies trifft denn auch offensichtlich zu: Die Statuten schreiben vor, dass die Mitglieder einen Jahresbeitrag, zusammengesetzt aus einem Grundbeitrag und einem zusätzlichen Beitrag in Promillen der Lohnsumme gemäss Art. 50, zu leisten haben. Sowohl der Grundbeitrag als auch der Promilleansatz werden durch die Delegiertenversammlung festgelegt. Für höhere Lohnsummen kann sie eine Rabattskala vorsehen (E. 3.1 hievor). Art. 50.1 bestimmt als Grundlage für die Ermittlung des Promillebeitrags die für die SUVA massgebende Lohnsumme eines jeden Mitglieds, welche im Vorjahr verausgabt wurde, sowie die SUVA-prämienpflichtigen Lohnsummenanteile an den Entgelten, welche im Vorjahr an Akkordanten ausbezahlt wurden, die nicht Mitglied des Beschwerdeführers sind. Besondere Betriebsteile werden gegebenenfalls gesondert behandelt (Art. 50.2). Sowohl der hier nicht Streitgegenstand bildende fixe Grundbeitrag als auch der zu beurteilende variable Leistungsbeitrag sind infolgedessen von vornherein dem Grundsatze nach in den Statuten fixiert. Dass die Delegiertenversammlung gemäss Art. 48.3 nötigenfalls befristete Sonderbeiträge festlegen oder der Zentralvorstand nach Art. 48.4 in besonders gelagerten Fällen in Abweichung von Art. 48.2 Sonderregelungen treffen kann, ändert daran jedenfalls nichts.

Überdies wird deutlich, dass der Leistungsbeitrag nach subjektbezogenen Kriterien der Mitglieder, d.h. nach Massgabe deren eigenen Lohnsumme und damit je nach gleichem Massstab, festgelegt wird und nicht nach Massgabe einer allfälligen Beanspruchung von Leistungen des Beschwerdeführers (objektbezogenes Kriterium). Das Mitglied hat den Leistungsbeitrag zu bezahlen, auch wenn es überhaupt keine gesonderte Leistung bezieht. Zwischen der Höhe des Leistungsbeitrags und der behaupteten Leistungsbeanspruchung mangelt es folglich an der erforderlichen inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zur Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches (E. 2.1 hievor). Es fehlt nicht nur an einer individuellen Ausgestaltung des Leistungsbeitrags je nach dem Grad der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme einer allfälligen Leistung durch das einzelne Mitglied und damit an einer besonderen Vergütung, sondern es ist darüber hinaus auch keine besondere Leistung an einzelne Mitglieder ersichtlich. Vielmehr wird der Beschwerdeführer in Abgeltung der Leistungsbeiträge (wie der Grundbeiträge) und in Verrichtung (nur) des statutengemässen Gemeinschaftszwecks für sämtliche Mitglieder gleichzeitig tä-

tig. Dieser Schluss drängt sich bereits mit Blick in die Statuten auf, wonach der sich aus Grund- und Leistungsbeitrag zusammensetzende Jahresbeitrag vor allem zur Deckung der durch den Beschwerdeführer verursachten Ausgaben sowie allenfalls zur Äufnung eines Schutzfonds dient (E. 3.1 hievor). Darüber hinausgehende individuelle, besondere Leistungen an einzelne Mitglieder, wofür die Leistungsbeiträge auch ein besonderes Entgelt darstellten, vermag der Beschwerdeführer jedenfalls weder nachzuweisen noch sind solche ersichtlich. Vielmehr vereinnahmt er für wirkliche Sonderleistungen wie beispielsweise für die Einräumung von "Datennutzungslizenzen" ein gesondertes Entgelt von den entsprechenden Leistungsempfängern (sowohl Mitglieder als auch Dritte). Dass diese anderen Tätigkeiten steuerpflichtig sind und zum entsprechenden Vorsteuerabzug berechtigen, ist unter den Parteien indes unbestritten.

Es verhält sich hier also nicht anders als bei den in gefestigter Rechtsprechung entschiedenen vergleichbaren Fällen mit variablen Teilen der Mitgliederbeiträge (E. 2.3.4 hievor). Diese bilden nicht Teil eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches, sind statutarisch festgelegt und damit unter Art. 14 Ziff. 11 MWSTV zu subsumieren.

4.
Es bleibt auf die Argumente des Beschwerdeführers einzugehen, soweit sie durch die voranstehenden Erwägungen nicht ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

4.1 Der Beschwerdeführer hält dafür, er sei zu einem wesentlichen Teil ein gewinnstrebiges Unternehmen und erziele in systematischer Weise Gewinne, so dass in seinem Fall Art. 14 Ziff. 11 MWSTV nicht greife.

4.1.1 Vorab ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer in der Einsprache noch die Ansicht vertrat, auch der Grundbeitrag unterliege der Mehrwertsteuer. In der Beschwerdeschrift führt er diesbezüglich aus, auf die Weiterverfolgung dieses Antrags zu verzichten, da das Bundesgericht sich inzwischen zur Frage der statutarischen Festlegung geäussert und festgehalten habe, eine Delegation der Festlegung der Beitragshöhe durch die Statuten genüge prinzipiell, um diese als im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV statutarisch festgesetzt zu qualifizieren. Eine Gewinnstrebigkeit wird im Zusammenhang mit den Grundbeiträgen demgegenüber nicht geltend gemacht. Der Beschwerdeführer verhält sich in diesem Sinne widersprüchlich, geht er für die Grundbei-

träge offenbar davon aus, eine "nicht-gewinnstrebige Einrichtung" gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV zu sein, währenddem er im Zusammenhang mit den Leistungsbeiträgen vorzugeben versucht, er strebe Gewinne an. Entweder strebt er als Ganzes nach Gewinn oder eben gerade nicht.

4.1.2 Der Begriff der "nicht-gewinnstrebigen Einrichtung" ist vom Verordnungsgeber – wie im Übrigen auch vom Gesetzgeber für die Zeit ab dem 1. Januar 2001 – nicht näher definiert worden. Entscheidend ist, dass die Einrichtung ohne Absicht, einen Gewinn finanzieller Art zu erzielen, geschaffen worden ist, d. h. keine Gewinnerzielungsabsicht besteht (Entscheid der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in VPB 63.93 E. 4b). Zum einen darf die betroffene Einrichtung nicht versuchen, systematisch Gewinne zu erzielen. Dies äussert sich vorab in ihren Beziehungen zu Dritten. Zum andern dürfen die Mitglieder nicht direkte oder indirekte materielle Vorteile aus der Tätigkeit des Leistungserbringers erzielen. Eventuelle Gewinne müssen reinvestiert werden und dürfen nicht dem Leistungserbringer nahestehenden Personen verteilt werden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-838/2007 und A-928/2007 vom 9. November 2007 jeweils E. 2.3.1; Entscheid der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in VPB 63.93 E. 4b; NICOLAS BUCHEL, mwst.com, a.a.O., Rz. 5 zu Art. 18 Ziff. 13). Gewinnstrebigkeit zeigt sich somit in der Absicht, einen Gewinn zu erzielen, welcher dann an die Mitglieder verteilt wird. Die spezifische Tätigkeit kommt den Mitgliedern dabei nicht direkt als solche zugute; insofern werden diese mittelbar gefördert, und es ist die spezifische Tätigkeit daher letztlich für die Beteiligten nicht entscheidend. Massgebend ist vielmehr, ob sich mit dieser Tätigkeit ein Ertrag erzielen lässt oder nicht (ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 9. Aufl., Bern 2004 § 4 N 10). Für Camenzind/Honauer/Vallender sind die charakeristischen und wesensbestimmenden Elemente einer nicht-gewinnstrebenden Einrichtung in der Wahl der Rechtsform des Vereins oder allenfalls der Genossenschaft oder Stiftung, dem Umstand, dass ideelle Zwecke verfolgt werden und normalerweise kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb geführt wird, der Definition eines Gemeinschaftszwecks für alle Beteiligten sowie der Erhebung von Beiträgen zur Erfüllung des Gemeinschaftszwecks, die für alle Beteiligten gleich sind oder für alle nach den gleichen Massstäben festgelegt werden, zu sehen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 750 ff.).

4.1.3 Die vom Beschwerdeführer eingereichten Jahresabrechnungen 1997 – 2000 weisen Gewinne von ca. Fr. 800'000.-- bzw. Fr. 400'000.--, Fr. 23'000.-- und Fr. 3'500.-- aus. Abgesehen davon, dass die Gewinne von Jahr zu Jahr markant abgenommen haben, lässt sich weder den Statuten noch den übrigen Akten entnehmen, dass eine Verteilung eines allenfalls erzielten Gewinns an die Mitglieder vorgesehen ist oder vollzogen wurde. Dies würde im Übrigen ohnehin im Widerspruch zum Wesen eines Vereins stehen (MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, a.a.O., § 20 N 12 und 40). Es ist demnach davon auszugehen, dass die Gewinne zur Verwirklichung des Verbandszwecks reinvestiert werden. Diese Schlussfolgerung legt insbesondere auch Art. 58.2 der Statuten nahe, wonach bei Auflösung des Beschwerdeführers das verbleibende Vermögen bei der Schweizerischen Nationalbank zuhanden einer gleiche Zwecke verfolgenden, gesamtschweizerischen Berufsorganisation zu hinterlegen ist. Wird innert zehn Jahren nach der Auflösung keine solche Organisation gegründet, so ist das Vermögen zugunsten der gesamtschweizerischen Berufsausbildung im (...)gewerbe zu verwenden. Wie die ESTV zutreffend ausführt, erhalten die Mitglieder auch im Falle einer Auflösung des Beschwerdeführers keine geldwerten Vorteile. Vielmehr ist es seine Aufgabe, entsprechend dem Gemeinschaftszweck den konkreten Interessen seiner Mitglieder zu dienen. Entscheidend ist die spezifische Tätigkeit, die er den Mitgliedern direkt erbringt. In diesem Sinn ändern allfällige Gewinne nichts an der im Vordergrund stehenden Zielsetzung, seine Mitglieder zu fördern und deren Interessen zu vertreten. Der Beschwerdeführer ist demnach als nicht-gewinnstrebige Einrichtung im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV zu qualifizieren. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

4.2 Mit Bezugnahme auf einen Entscheid der SRK (veröffentlicht in VPB 63.93; vgl. E. 2.3.3 hievor) macht der Beschwerdeführer geltend, eine der kumulativen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bestehe darin, dass die Leistungen des Vereins den Mitgliedern vorbehalten seien. Er aber erbringe gewisse Leistungen auch an Nicht-Mitglieder. Auch aus diesem Grund komme eine Steuerausnahme nicht in Frage.

Mit Recht leitete die SRK aus dem Wortlaut von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV ab, die Steuerausnahme der Leistung setze voraus, dass diese an die Mitglieder gerichtet ist. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers bezieht sich diese Voraussetzung indes lediglich auf den ausgenommenen Umsatz selbst. Die Anwendbarkeit von Art. 14

Ziff. 11 MWSTV auf eine steuerpflichtige Person schliesst demgegenüber nicht aus, dass diese daneben noch steuerpflichtige Leistungen an Mitglieder und/oder Nicht-Mitglieder erbringt. Ausserdem scheint der Beschwerdeführer zu verkennen, dass die Zweckverrichtung für die Mitglieder im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV durchaus teilweise auch darin bestehen könnte, dass an Dritte steuerbare Leistungen erbracht werden.

Vorliegendenfalls decken die Grund- und Leistungsbeiträge die statutengemässe und den Mitgliedern vorbehaltene Zweckverrichtung durch den Beschwerdeführer ab. Wenn sie daneben gegen ein gesondertes Entgelt individuelle Leistungen an Mitglieder und Nicht-Mitglieder erbringt, steht dies einer Steuerausnahme der Zweckverrichtung nicht entgegen.

4.3 Unbegründeterweise beruft sich der Beschwerdeführer sodann auf das Bundesgerichtsurteil (2A.233/1997 vom 25. August 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 173 ff. E. 10; vgl. E. 2.3.3), welches die im Austausch mit Propagandabeiträgen erbrachten Leistungen eines Kurvereins als steuerpflichtig bezeichnete. Anders als im vorliegenden Fall wurden dort individualisierte Leistungen erbracht, die nach Massgabe der Inanspruchnahme durch die einzelnen Leistungsempfänger abgegolten wurden. Die Vertreterin des Beschwerdeführers wurde in einem anderen Steuerjustizverfahren, in dem sie sich in vergleichbarem Zusammenhang ebenfalls auf dieses Bundesgerichtsurteil stützte, bereits ausdrücklich darauf hingewiesen (Entscheid der SRK vom 28. Januar 2004 [SRK 2003-043] E. 4b/cc).

Aus dem gleichen Grund greift der Hinweis des Beschwerdeführers auf einen weiteren höchstrichterlichen Entscheid (2A.334/2003) zu kurz, wonach die Beiträge der Versicherer, die nach Prämienvolumen abgestuft seien, ebenfalls als steuerpflichtig erklärt worden seien. Auch dort erkannte das Bundesgericht – anders, als es im vorliegenden Fall zutrifft – auf einen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch. Die dort fraglichen Beiträge, welche die Leistungsempfänger im Rahmen einer Nachschusspflicht zu bezahlen hatten, waren für die Mitglieder nicht gleich hoch und somit nach Massgabe der bezogenen Sonderleistungen ausgestaltet (Urteil des Bundesgerichts vom 30. April 2004, veröffentlicht in ASA 75 S. 240 ff. E. 3).

4.4 Der Beschwerdeführer trägt weiter vor, im Umstand, dass er im Gegenzug mit den Leistungsbeiträgen auch an Dritte leiste und die

Mitglieder die entsprechenden Leistungen zu preislichen Sonderkonditionen beziehen könnten, liege ein Indiz dafür begründet, dass die Leistungsbeiträge Sonderbeiträge darstellten.

Der Beschwerdeführer verkennt, dass er im Austausch mit den Leistungsbeiträgen weder an Dritte noch an ihre Mitglieder irgendwelche Sonderleistungen erbringt. In Tilgung der Leistungsbeiträge (und der Grundbeiträge) erfüllt er lediglich seinen Gemeinschaftszweck. Die erforderliche innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den Leistungsbeiträgen und seinen wirklich entgeltlichen Sonderleistungen ist nicht dargetan (E. 3.2 hievor). Erbringt er seine entgeltlichen Sonderleistungen wie beispielsweise die Einräumung von "Datennutzungslizenzen" an Mitglieder – wie er behauptet – preisgünstiger als an Dritte, dann hat dies lediglich Einfluss auf die Steuerbemessungsgrundlage in jenem Austauschverhältnis; nur was das Mitglied als Leistungsempfänger oder ein Anderer für es aufwendet, bildet Steuerbemessungsgrundlage (E. 2.2.1 hievor), wenngleich ein Dritter für vergleichbare Leistungen mehr bezahlt. Die behauptete Preisdifferenz allein begründet indes keinen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch zwischen den Leistungsbeiträgen und jenen Sonderleistungen, wie der Beschwerdeführer vorzugeben versucht.

5.
Der Beschwerdeführer rügt ferner die Nachforderung der Mehrwertsteuer auf den pauschalen Zahlungen, welche er vom Z._____ erhält.

5.1 Der Z._____ besteht aus dem "Paritätischen ..." (Vollzugsfonds) und dem "Paritätischen ..." (Bildungsfonds), beides Vereine im Sinne von Art. 60 ZGB. Die Mitglieder dieser Vereine sind der Beschwerdeführer als Vertreter der Arbeitgeber sowie verschiedene Gewerkschaften als Arbeitnehmervertreter (jeweils Art. 1 der Statuten der beiden Vereine). Die Finanzierung des Z._____ erfolgt durch Beiträge der Arbeitnehmer und Arbeitgeber, durch Zuwendungen sowie durch Kapitalerträge (jeweils Art. 20 der Statuten).

5.2 Der Vollzugsfonds bezweckt u. a. die Deckung der Kosten für den Vollzug des Landesmantelvertrags ... (LMV) und weiterer Gesamtarbeitsverträge (GAV) mit Vollzugsfonds-Beitragspflicht (z. B. ... usw.) und der lokalen GAV sowie die Tätigkeit der paritätischen Berufskommissionen (Art. 3 Abs. 1 Bst. a der Statuten des Vollzugsfonds). Die Durchführung erfolgt in Form einer Ausgleichskasse (Art. 3 Abs. 2 der

Statuten). Art. 23 Abs. 1 der Statuten hält fest, dass der Beschwerdeführer einerseits sowie die beteiligten Arbeitnehmerorganisationen anderseits zur Abgeltung ihres Aufwands bei der Ausarbeitung und im Vollzug der GAV jährlich je Fr. 850'000.-- (Basis 1996 unter Einbezug der ... [Berufsgattung]) erhalten.

5.3 Indem der Beschwerdeführer den LMV und die verschiedenen GAV ausarbeitet und vollzieht, erbringt er klarerweise mehrwertsteuerliche Leistungen. Diese Tätigkeiten werden direkt mit der pauschalen Entschädigung abgegolten. Der Beschwerdeführer vereinnahmt und verbucht dieses Entgelt denn auch jeweils im eigenen Namen. Der Beschwerdeführer seinerseits ist aufgrund der statutarischen Bestimmung zur Erledigung der Aufgaben verpflichtet. Im Gegenzug darf er die Ausrichtung der entsprechenden Abgeltung – ebenfalls gestützt auf die Statuten – erwarten bzw. ist diese geschuldet. Es besteht demnach eine innere, wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den genannten Leistungen des Beschwerdeführers und der pauschalen Entschädigung (vgl. E. 2.1 hievor). Das Bestehen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs ist nach dem Gesagten zu bejahen.

Betreffend den Leistungsempfänger geht die Vorinstanz davon aus, der Beschwerdeführer erbringe seine Leistungen an den Vollzugsfonds bzw. an die entsprechende paritätische Kommission. Der Vollzugsfonds bzw. die entsprechende paritätische Kommission führe die Ausarbeitung und den Vollzug der GAV in casu nicht selber aus, sondern überlasse diese Aufgabe seinen Mitgliedern, wovon eins der Beschwerdeführer sei. Das Bundesverwaltungsgericht hat gewisse Zweifel an der Auffassung, der Vollzugsfonds sei Leistungsempfänger. Denn der Vollzugsfonds stellt in erster Linie eine Art Finanzierungsinstrument dar, das die eingenommenen Gelder verwaltet und bestimmungs- bzw. zwecksgemäss verteilt. Aufgrund der geschilderten statutarischen Ausgangslage scheint der Beschwerdeführer seine Leistungen eher der Gesamtheit der Vertragsparteien des LMV sowie der übrigen GAV zu erbringen. Dass die dafür geschuldete Abgeltung dabei durch den Vollzugsfonds ausgerichtet wird, stünde dem nicht entgegen. Die Mehrwertsteuerverordnung selbst sieht vor, dass das Entgelt von einem Dritten geleistet werden kann (vgl. E. 2.2.1 hievor). Wie dem auch sei, die Frage kann an dieser Stelle offenbleiben; wie gesehen liegt so oder anders ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vor. Dem Beschwerdeführer als Leistungserbringer steht mit der Gesamtheit der Vertragsparteien des LMV und der GAV (bzw. mit dem Vollzugsfonds)

eine Leistungsempfängerin gegenüber. Er hat das mit seinen Leistungen im rechtsgenügenden Zusammenhang stehende Entgelt vereinnahmt.

5.4 Was in der Beschwerde dagegen vorgebracht wird, vermag zu keinem anderen Ergebnis zu führen:

5.4.1 Der Beschwerdeführer hält dafür, die Beiträge seien als "privatrechtliche Subvention" zu qualifizieren, mit der er weiterhin in seinem Verhalten gefördert werden solle. Es liege somit tatsächlich ein Leistungsauftrag vor, wie er im Falle von öffentlich-rechtlichen Subventionen vorkomme, und nicht ein Leistungsaustausch.

Wie unter E. 5.2 hievor dargelegt, erhält der Beschwerdeführer für seine Tätigkeit im Zusammenhang mit der Ausarbeitung und dem Vollzug der verschiedenen GAV statutengemäss eine jährliche, fixe Entschädigung. Entgegen seiner Ansicht wird dieser Betrag jedoch nicht lediglich mit dem Zweck ausgerichtet, sein Verhalten in allgemeiner Weise dahingehend zu fördern, dass er auch weiterhin in diesem Bereich tätig ist. Der Betrag stellt vielmehr das Entgelt dar für die konkreten Leistungen, welche er dafür zu erbringen hat. Die Abgeltung kann demnach von vornherein keine mehrwertsteuerliche Spende bzw. private Zuwendung darstellen, wie er sinngemäss geltend macht (vgl. E. 2.2.2 und 5.3 hievor).

Als unbehelflich erweist sich insbesondere auch die Behauptung, es bestehe ein Leistungsauftrag. Vorab ist festzuhalten, dass der Begriff des "Leistungsauftrags" (vgl. neu Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG, Art. 8 MWSTGV) lediglich im Zusammenhang mit der Ausrichtung von öffentlich-rechtlichen Subventionen verwendet wird. Darüber hinaus zeigt dieser nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts lediglich an, dass die Subvention voraussetze, dass der Subventionsempfänger eine im öffentlichen Interesse liegende Aufgabe wahrnehme und die Subvention in der Regel davon abhängig gemacht werde, dass die Aufgabe fortgeführt werde. Insofern bestehe eine Bindungswirkung der Subvention. Der Leistungsauftrag wolle im Zusammenhang mit Subventionen sicherstellen, dass sie im vorgegebenen öffentlichen Interesse verwendet würden und der Empfänger der Subvention nicht einseitig auf die Erfüllung der im öffentlichen Interesse liegenden Aufgabe verzichte. Ungeachtet dessen sei jedoch auch bei Vorliegen eines "Leistungsauftrags" im Einzelfall zu prüfen, ob es sich wirklich um eine Subvention handle (Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom

1. September 2005 E. 2.3; vgl. zum Ganzen auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1548/2006 vom 3. September 2008 E. 3.4, A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 3.4, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2C_105/2008 vom 25. Juni 2008 E. 3.3). Gleich verhielte es sich für die sinngemäss behauptete Spende, wäre denn der Begriff "Leistungsauftrag" mutatis mutandis überhaupt auch auf sie übertragbar; deren Vorliegen ist indes nicht erwiesen.

Sodann vermag der Beschwerdeführer auch aus der Tatsache, dass er eine pauschale Abgeltung erhält, nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Die Vereinbarung eines fixen Entgelts, unabhängig vom tatsächlichen Aufwand, ist – insbesondere auch in der (...)branche – nichts Ungewöhnliches, sondern vielmehr eine Frage der Verhandlungspositionen der Parteien. Ein Kriterium für das Bestehen oder Nichtbestehen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs kann darin jedenfalls nicht gesehen werden. Denn massgebend ist vorliegend die Höhe der Aufwendung der Leistungsempfängerin für die Leistung, ausmachend jährlich Fr. 850'000.-- (vgl. E. 5.2 hievor). Soweit der Beschwerdeführer im Übrigen anführt, eine Anpassung der Pauschale erfolge weder aufgrund der Statuten noch in tatsächlicher Hinsicht, ungeachtet dessen, ob der Betrag für die Deckung der entstehenden Kosten genüge oder nicht, ist er auf den Wortlaut von Art. 23 Abs. 1 Satz 2 der Statuten des Vollzugsfonds zu verweisen. Danach kann die Pauschale von je Fr. 850'000.--, welche aufgrund der Basis des Jahres 1996 unter Einbezug der ... [Berufsgattung] berechnet worden ist, jährlich, unter Berücksichtigung der Lohnentwicklung im (...)gewerbe und von allfälligen Veränderungen des Geltungsbereichs, durch die Vertragsparteien neu festgelegt werden.

5.4.2 Der Beschwerdeführer macht im Weitern geltend, er würde die ihm übertragenen Aufgaben auch ohne einen Zahlungsfluss vornehmen, schon allein deshalb, weil die Wahrung des Arbeitsfriedens im wesentlichen Interesse seiner Mitglieder liege.

Inwieweit der Leistungserbringer (auch) im eigenen Interesse handelt, ist für die vorliegende Beurteilung unerheblich. Solches kommt häufig vor und ändert am Bestehen eines Leistungsaustauschs nichts (Urteil des Bundesgerichts 2C_284/2008 vom 23. September 2008 E. 2.5). Dass der Beschwerdeführer seine Leistungen auch ohne Entschädigung erbringen würde, ist darüber hinaus eine reine Behauptung. Als Mitgründer und Mitglied des Vollzugsfonds ist der Beschwerdeführer

zur Hälfte an der Ausarbeitung bzw. der Revision der Statuten beteiligt. Und diese sehen eindeutig eine Entschädigung vor.

5.5 Die umstrittenen Nachforderungen sind nach dem Gesagten zu Recht erfolgt. Bei diesem Ergebnis ist dem Antrag auf Auszahlung der von der ESTV zurückbehaltenen Guthaben bzw. der unter Vorbehalt geleisteten Teilbeträge in einer noch festzulegenden Höhe von vornherein der Boden entzogen.

6.
Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 8'000.-- sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an den Beschwerdeführer ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 8'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 8'000.-- verrechnet.

3.
Dem Beschwerdeführer wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo Jeannine Müller

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: