Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1615/2006 und A-1616/2006
{T 0/2}

Urteil vom 4. November 2009

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

Golfplatz W._____ AG, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTV/MWSTG; 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 2001); Aktionärseinlage; Gesellschaftsbeiträge; Eintrittsgebühren für Spielberechtigung; Leistungsaustausch.

Sachverhalt:

A.
Die Golfplatz W._____ AG (nachstehend auch GAG) bezweckt gemäss Statuten vom 1. März 1993 den Betrieb des vom Golfclub W._____ bespielten Golfplatzes in den Gemeinden ... und ..., Kanton .... Sie ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) als Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen.
Am 5. Juli 1995 stellten die GAG und der Golfclub W._____ (nachstehend auch GC oder Golfclub) den Antrag für die Gruppenbesteuerung nach Art. 17 Abs. 3 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464). Dabei wurde ausgeführt, im Golfclub würden sich alle Golfspieler zusammenschliessen, um den Spielbetrieb und das Clubleben zu organisieren. Die GAG bezwecke den Betrieb des vom Golfclub bespielten Golfplatzes. Im Weiteren wurde u.a. erläutert, der GC mache die Aufnahmen. Jedes aufgenommene Aktivmitglied müsse 7 Aktien der GAG erwerben, um spielberechtigt zu sein. Die ESTV bewilligte am 6. Oktober 1995 die beantragte Gruppenbesteuerung. Die GAG ist Gruppenträgerin.

B.
Die ESTV führte in der Zeit zwischen dem 29. Oktober und dem 2. November 2001 bei der GAG eine Kontrolle durch. Dabei kontrollierte sie zum einen die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 und nahm mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ...03 vom 12. März 2002 eine Korrektur im Umfang von Fr. 208'250.-- vor. Die Aufrechnung setzte sich u.a. zusammen aus der Besteuerung von Eintritts- bzw. Aufnahmegebühren im Gesamtbetrag von Fr. 2'835'135.-- (1995-1998: Fr. 1'722'780.--, steuerbar zu 6,5%; 1999+2000: Fr. 1'112'355.--, steuerbar zu 7,5%; Steuer Fr. 182'752.35) sowie aus einer Differenz zwischen Kauf- und Rückkaufpreis von Aktien im Gesamtbetrag von Fr. 372'000.-- (1995-1998: Fr. 211'000.--, steuerbar zu 6,5%; 1999+2000: Fr. 161'000.--, steuerbar zu 7,5%; Steuer Fr. 24'110.50).

Zum anderen kontrollierte die ESTV die Steuerperioden 1. Quartal bis 3. Quartal 2001 und nahm mit EA Nr. ...04 (ebenfalls) vom 12. März 2002 eine Korrektur im Umfang von Fr. 55'437.-- vor. Die Aufrechnung setzte sich u.a. zusammen aus der Besteuerung von Eintritts- bzw. Aufnahmegebühren im Betrag von Fr. 466'450.-- (Steuer Fr. 32'946.30)

sowie aus einer Differenz zwischen Kauf- und Rückkaufpreis von Aktien im Betrag von Fr. 63'000.-- (Steuer Fr. 4'449.80).

Zur Begründung wurde bezüglich der Eintritts- bzw. Aufnahmegebühren ausgeführt, Neumitglieder beim GC, müssten sieben Aktien des Golfclubs W._____ (recte: der Golfplatz W._____ AG) erwerben (Kurswert je Aktie Fr. 4'000.--). Zusätzlich müsse eine einmalige Eintrittsgebühr – à fonds perdu-Beitrag – von Fr. 27'000.-- geleistet werden: Die Eintrittsgebühr werde durch die AG dem Neumitglied in Rechnung gestellt und bei der AG zugunsten des Kontos freie Reserven verbucht. Gegenüber der ESTV würden diese als „Leistungen von Zuschüssen durch Gesellschafter“ abgerechnet, und es werde die Emissionsabgabe entrichtet. Eintritts- bzw. Aufnahmegebühren bei juristischen Personen seien – im Gegensatz zu statutarisch festgesetzten Eintritts- und Aufnahmegebühren bei Vereinen gemäss Art. 60 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) – immer zum Normalsatz zu versteuern. Bezüglich der Kauf-/Verkaufspreisdifferenzen auf den Aktien wurde ausgeführt, Neumitglieder müssten die Aktien zu einem Kurswert von Fr. 4'000.-- erwerben (Nennwert Fr. 200.--); bei einer Aufgabe der Mitgliedschaft würden die Aktien aufgrund der bestehenden Abmachung für Fr. 3'500.-- zurückgekauft. Bei der Differenz handle es sich um einen im Voraus bestimmten Mindestpreis, welcher analog der Eintrittsgebühren zum Normalsatz zu versteuern sei.
Im Nachgang zu einer Besprechung mit der Steuerpflichtigen hielt die ESTV mit Schreiben vom 28. August 2002 betreffend den Eintrittsgebühren an ihrer Auffassung fest. Hingegen stellte sie fest, beim Verkauf der Aktien stehe kein à fonds perdu-Beitrag zugunsten der GAG fest. Die diesbezüglichen Aufrechnungen (Fr. 24'110.50 [für die Kontrollperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000] bzw. Fr. 4'449.80 [für die Kontrollperioden 1. Quartal bis 3. Quartal 2001]) seien infolgedessen zu stornieren.

C.
In der Folge nahm die GAG mit Schreiben vom 30. November 2002 u.a. zum Thema der à fonds perdu-Beiträge Stellung und hielt fest, diese würden nach ihrer Überzeugung nicht der Mehrwertsteuer unterliegen.
Am 21. August 2003 entschied die ESTV, sie habe von der GAG für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 zu Recht Fr. 207'048.-- bzw. für die Steuerperioden 1. Quartal bis 3. Quartal

2001 zu Recht Fr. 52'918.-- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins ab 30. August 2001 (mittlerer Verfall) nachgefordert. Zur Begründung verwies sie im Wesentlichen auf die erwähnten EA Nr. ...03 bzw. Nr. ...04 und auf die Gutschriftsanzeigen (GS) Nr. ...77 bzw. Nr. ...79 vom 20. September 2002 sowie auf die anlässlich der Kontrolle abgegebenen Weisungen.

D.
Mit Einsprachen vom 19. September 2003 liess die GAG beantragen, es sei zu erkennen, dass die in die Gesellschaft einbezahlten Kapitaleinlagen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, mit der Folge, dass die vorerwähnten EA Nr. ...03 bzw. Nr. ...04 sowie GS Nr. ...77 bzw. Nr. ...79 zu korrigieren seien. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, im Verhältnis Aktionär (in seiner Eigenschaft als Aktionär und Erbringer der Einlage in die Reserven) zur Aktiengesellschaft liege es in der Natur der Sache, dass kein Leistungsaustausch im Rahmen einer unternehmerischen, wirtschaftlichen Tätigkeit stattfinde. Entsprechend unterliege die Kapitaleinlage in die GAG der Mehrwertsteuer nicht. Leistungsaustausch bedeute Austausch von Leistung und Gegenleistung. Der neue Aktionär der GAG erbringe eine Einlage zugunsten der Reserven der GAG, was Finanzierung mit Eigenkapital bedeute. Die GAG erbringe keine Leistung. Entsprechend liege anlässlich der Finanzierung einer Aktiengesellschaft mit Eigenkapital mangels Leistungsaustausch kein der Mehrwertsteuer unterliegender Tatbestand vor. Die Kapitaleinlage in die GAG sei keine Benützungsgebühr für eine Sportanlage. Die Benützungsgebühren für die Sportanlage würden die Mitglieder des GC jährlich durch Zahlung des Mitgliederbeitrags entrichten.

Am 24. Mai 2006 wies die ESTV die Einsprachen ab. Zur Begründung ihrer Einspracheentscheide hielt die Verwaltung im Wesentlichen dafür, die GAG und der Golfclub als Verein (GC) seien zwei Rechtssubjekte, deren Handeln und Tätigkeit letztlich auf dasselbe Ziel ausgerichtet seien, nämlich auf das Golfspiel auf dem Golfplatz W._____ Die Aufgaben seien insofern aufgeteilt, als die Aktiengesellschaft für den Unterhalt von Platz und Infrastruktur, und der Golfclub für die Organisation des Spielbetriebs zuständig sei. Teilweise würden die Ressorts ineinandergreifen: so sei für die Anstellung des Golfplatzpersonals die Aktiengesellschaft zuständig, wobei der Präsident des Golfclubs gegenüber dem (von der AG angestellten) Golfmanager ein un-

mittelbares Weisungsrecht habe. Auch aus den Statuten gehe die Verflechtung hervor: so könne der Golfclub ein Mitglied durch (temporären oder definitiven) Ausschluss oder Aussetzung der Spielberechtigung sanktionieren, wenn es seine Pflichten gegenüber der Aktiengesellschaft nicht erfüllt habe (Art. 9 der Statuten des GC vom 1. März 1993 bzw. Art. 5 und 8 der Statuten des GC vom 18. März 1996). Innerhalb dieser Verflechtungen sei indes klar, dass das Mitglied die Spielberechtigung von der Gesellschaft erwerbe (auch wenn der Golfclub danach auf den Fortbestand dieser Berechtigung Einfluss nehmen könne). Im Sinn des Umsatzsteuerrechts gelte die GAG als Leistungserbringerin, welche die Spielberechtigung einräume. Nebst den sieben Aktien (welche nicht mehr zur Diskussion stünden) sei es die Eintrittsgebühr, welche das Entgelt für die Leistung der GAG (Einräumung der Spielberechtigung) bilde. Auch die Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt liege auf der Hand: das Mitglied bezwecke nicht den Aktienerwerb oder das Tätigen einer Einlage in die GAG. Es bezahle der GAG die Eintrittsgebühr, damit es von dieser die Spielberechtigung erhalte. Es liege deshalb ein klassischer Umsatz im Sinn des Mehrwertsteuerrechts vor.

E.

Am 22. Juni 2006 liess die GAG gegen diese Einspracheentscheide bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) zwei separate Beschwerden einreichen und beantragen, diese aufzuheben und zu erkennen, dass die in die Aktiengesellschaft einbezahlten Kapitaleinlagen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, mit der Folge, dass die EA Nr. ...03 bzw. Nr. ...04 vom 12. März 2002 und die GS Nr. ...77 bzw. Nr. ...79 vom 20. September 2002 entsprechend zu korrigieren seien; unter Kostenfolge zulasten des Staates. Zur Begründung liess sie im Wesentlichen dasselbe wie bereits in den Einsprachen vortragen (vgl. Bst. D, 1. Absatz hiervor). Ergänzend wurde darauf hingewiesen, alle Themen betreffend Mitgliedschaft und Spielberechtigung seien ausschliesslich Sache des GC. Die GAG habe keine Möglichkeit ein Mitglied aufzunehmen und/oder eine Spielberechtigung zu erteilen.

Mit Vernehmlassung vom 15. Januar 2007 beantragte die ESTV, die Beschwerden unter Kostenfolge abzuweisen. Zur Begründung verwies sie im Wesentlichen auf die beiden Einspracheentscheide (vgl. Bst. D, 2. Absatz).

F.
Am 22. Januar 2007 teilte des Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, es habe die hängigen Beschwerdeverfahren zuständigkeitshalber übernommen.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt nach Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerden zuständig. Die Beschwerdeführerin ist durch den Einspracheentscheide der ESTV vom 24. Mai 2006 beschwert (Art. 48 VwVG), hat diese mit Eingaben vom 22. Juni 2006 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG) und den Kostenvorschuss von insgesamt Fr. 5'500.-- fristgerecht geleistet. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 131 V 224 E. 1, 123 V 215 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1630/2006 und A-1631/2006 vom 13. Mai 2008 E. 1.2 mit Hinweisen). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.17).

Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt, ist doch in beiden Fällen dasselbe Steuersubjekt betroffen, stehen die Sachverhalte in engem inhaltlichen Zusammenhang und stellen sich gleiche oder gleichartige Rechtsfragen. Dementsprechend hat die Vertreterin der Beschwerdeführerin die angefochtenen Entscheide auch mit nahezu übereinstimmenden Argumenten angefochten. Daher rechtfertigt es sich, die zwei Beschwerdeverfahren zu vereinigen und in einem einzigen Urteil zu erledigen.

1.3 Am 1. Januar 2001 sind das Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich nach dieser Gesetzgebung, soweit er sich in deren zeitlichem Geltungsbereich ereignet hat (1. Januar 2001 bis 30. September 2001). Soweit sich hingegen der Sachverhalt vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes zugetragen hat (1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000), ist auf die vorliegenden Beschwerden grundsätzlich noch das bisherige Recht (d.h. die MWSTV) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

2.

2.1 Nach Art. 41ter Abs. 1 und 3 der bis Ende 1999 in Kraft stehenden Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (aBV; Stand am 20. April 1999) konnte der Bund u.a. eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) in der Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren erheben. Gemäss Art. 8 der Übergangsbestimmungen zur Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (ÜBSt aBV) wurde der Bundesrat beauftragt, die Ausführungsbestimmungen zur Umsatzsteuer nach Artikel 41ter Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 3 zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten sollten. Für die Ausführungsbestimmungen galten u.a. die folgenden Grundsätze: Der Steuer unterliegen die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt ausführt (einschliesslich Eigenverbrauch) (Art. 8 Abs. 2 Bst. a ÜBSt aBV); von der Steuer sind, ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug, ausgenommen die Leistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen (Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 10 ÜBSt aBV).

Diese Bestimmungen wurden materiell in die neue Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) wie folgt übernommen: Nach Art. 130 Abs. 1 BV kann der Bund auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen einschliesslich Eigenverbrauch sowie auf Einfuhren eine Mehrwertsteuer erheben.
Gemäss Art. 196 Ziff. 14 BV (in der bis Ende 2006 gültigen Fassung) werden die Ausführungsbestimmungen bis zum Inkrafttreten eines Mehrwertsteuergesetzes durch den Bundesrat erlassen. Für die Ausführungsbestimmungen gelten u.a. die folgenden Grundsätze: Der Steuer unterliegen die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt ausführt (einschliesslich Eigenverbrauch) (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a. Ziff. 1); von der Steuer sind, ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug, ausgenommen die Leistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b. Ziff. 10 BV).

2.2 Gestützt auf Art. 41ter Abs. 1 und 3 aBV und Art. 8 ÜBSt aBV erliess der Bundesrat am 22. Juni 1994 die Verordnung über die Mehrwertsteuer (MWSTV). Diese wurde wie erwähnt am 1. Januar 2001 durch das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) abgelöst (E. 1.3).

2.2.1 Gemäss Art. 4 MWSTV bzw. Art. 5 MWSTG unterliegen der Mehrwertsteuer u.a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen (Bst. a) sowie im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Bst. b).

2.2.1.1 Damit eine steuerbare Lieferung oder 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 bzw. Art. 5 Bst. c MWSTG]). Das heisst, einer Leistung muss einerseits eine Gegenleistung gegenüberstehen, andererseits setzt die Annahme eines Leistungsaustausches voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 443 E. 6a, mit Hinweisen; Ivo P. Baumgartner, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N 6 und 8 zu Art. 33 Abs. 1 und 2; vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 107 ff., auch zum Folgenden). Zwischen Leistung

und Gegenleistung muss damit ein kausaler, wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben sein, der sich in der Regel nach dem Prinzip des "do ut des" ergibt. Aufgrund der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer, d.h. aufgrund der Tatsache, dass die Steuer die Belastung des Verbrauchs und damit des Leistungsempfängers bezweckt, sind die einzelnen Leistungen dabei primär von der Seite des endgültigen Steuerträgers aus zu betrachten (vgl. JÜRGEN STRENG, Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, Schriften zum Umsatzsteuerrecht, Band 12, Köln, S. 224 f.). Es ist damit zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die vom Leistungserbringer erbrachte Leistung zu erhalten (vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230; vgl. zum Ganzen: BVGE A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.2.1).

2.2.1.2 Die mehrwertsteuerlichen Leistungen können sich unter den gegebenen Voraussetzungen auch in einem Tausch- oder tauschähnlichen Verhältnis gegenüberstehen; namentlich dann, wenn die Gegenleistung nicht oder nicht nur in einer reinen Geldzahlung besteht (vgl. Art. 26 Abs. 4 MWSTV bzw. Art. 33 Abs. 4 MWSTG; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 10 f. zu Art. 33).

2.2.1.3 Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant. Es handelt sich dann aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht um einen sog. "Nichtumsatz" und es fehlt in diesem Fall an einem Steuerobjekt (vgl. dazu Art. 4 MWSTV bzw. Art. 5 MWSTG; so deutlich bereits RIEDO, a.a.O., S. 225 f.; vgl. auch SONJA BOSSART, Zum Einfluss von Nichtumsätzen auf den Vorsteuerabzug bzw. die Vorsteuerabzugskürzung, in: Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zürich etc. 2009, S. 363 ff., auch zum Folgenden). "Nichtumsätze" fallen nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (BGE 132 II 353 E. 4.3; Urteil des Bundesgerichts 2C_59/2009 vom 3. September 2009 E. 5.1; BVGE 2008/63 E. 2.3; 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; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 153, 156; IVO BAUMGARTNER, a.a.O., N 70 zu Art. 38).

2.2.2 Nach der MWSTV sowie dem MWSTG sind jene Umsätze von der Steuer ausgenommen, die nicht-gewinnstrebige Einrichtungen mit politischer, gewerkschaftlicher, wirtschaftlicher, religiöser, patriotischer, weltanschaulicher, philantropischer, kultureller oder staatsbürgerlicher Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen (Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 E. 3.1). Die Aufzählung der Zielsetzung hat rein exemplarischen Charakter und ist nicht abschliessend zu verstehen. Sie umfasst insbesondere die unzähligen Vereine in der Schweiz, von den Parteiverbänden bis zu den Vereinen zur Wahrung schweizerischen Brauchtums (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 749 ff.), d.h. unter vielen anderen auch die nicht gewinnstrebigen Sportvereine. Charakteristisch und wesensbestimmend sind folgende Elemente: üblicherweise in der Rechtsform eines Vereins, denkbar auch als Genossenschaft oder als Stiftung; Verfolgung von ideellen Zwecken und normalerweise keine Führung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes; Definition eines Gemeinschaftszweckes für alle Beteiligten; Erhebung von Beiträgen zur Erfüllung des Gemeinschaftszweckes; statutarisch festgesetzte Beiträge, die für alle gleich sind oder für alle nach den gleichen Massstäben festgelegt werden (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 752).

Als statutarisch festgesetzt im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG gilt ein Beitrag, wenn er in den Statuten vorgesehen ist und nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab festgelegt wird (Urteil des Bundesgerichts vom 30. April 2004, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [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, obgleich die Statuten des Beschwerdeführers 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).

2.2.3 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 bzw. Art. 37 MWSTG in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV bzw. Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG).

Steuerausnahmen gemäss Art. 14 MWSTV bzw. Art. 18 MWSTG als Ausgangsleistungen berechtigen nicht zum entsprechenden Vorsteuerabzug (Art. 13 MWSTV bzw. Art. 17 MWSTG). 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 Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 32 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 41 Abs. 1 MWSTG).

2.2.4

2.2.4.1 "Nichtumsätze", d.h. also Zuflüsse, die einem Steuerpflichtigen ausserhalb eines Leistungsaustausches zukommen, beeinflussen im Regelfall die Vorsteuerabzugsberechtigung nicht (vgl. dazu ausführlich BVGE 2008/63 E. 4.4.3.2; vgl. RIEDO, a.a.O., S. 248 f.; vgl. BOSSART, a.a.O., S. 366, vgl. auch BGE 132 II 353 E. 7.1; Urteil des Bundesgerichts A-2C_59/2009 vom 3. September 2009 E. 5.1). Dies gilt lediglich dann und soweit nicht, als eine Eingangsleistung (ganz oder unter anderem) für einen "Nichtumsatz" verwendet und damit endverbraucht wird (vgl. BOSSART, a.a.O., mit Hinweisen). Soweit aus den Urteilen des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 15. August 2006 (dort insbesondere E. 3.3) und 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 (dort insbesondere E. 4.4) etwas anderes geschlossen werden könnte, vermag das Bundesverwaltungsgericht dem nicht zu folgen: wie das Bundesverwaltungsgericht bereits mit BVGE 2008/63 festgestellt hat, ist auch – und gerade – im Zusammenhang mit "Nichtumsätzen" darauf zu achten, dass bei

der Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung von der Eingangsseite her überlegt wird. Es gilt zu eruieren, ob die vorsteuerbelasteten Eingangsumsätze für die Realisierung von "Nichtumsätzen" verwendet wurden; nur dann kann der Vorsteuerabzug verweigert oder gekürzt werden. Irrelevant ist hingegen, wofür die Gelder aus einem "Nichtumsatz" verwendet werden; so setzt die Überlegung, ob solche Mittelzuflüsse allenfalls für die Deckung von eingangsseitigen Aufwendungen verwendet werden, am falschen Ende an und ist im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzugsrecht fehl am Platz (BVGE 2008/63 E. 4.2; BOSSART, a.a.O., S. 366; vgl. auch mit gleichem Ergebnis BGE 132 II 353 E. 7.1).

2.2.4.2 Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen muss lediglich dann gemacht werden, wenn der Gesetzgeber – systemwidrig (vgl. dazu bspw. RIEDO, a.a.O., S. 235 ff.; DERS., Problemfall Subvention im Mehrwertsteuerrecht, in: Festschrift SRK – Mélanges CRC [Hrsg. Liliane Subilia-Rouge, Pascal Mollard, Anne Tissot Benedetto], Lausanne 2004, S. 117 ff., insb. S. 123 ff. und 129 ff.) – explizit bezüglich bestimmter "Nichtumsätze" den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts vorgesehen hat. Dies trifft jedoch für die Mehrwertsteuerverordnung lediglich bezüglich Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand zu (vgl. Art. 30 Abs. 6 MWSTV; im Mehrwertsteuergesetz wurde diese systemwidrige gesetzliche Regelung zusätzlich ausgeweitet auf Spenden, die eine steuerpflichtige Person erhält und welche nicht einzelnen Umsätzen zugeordnet werden können, vgl. Art. 38 Abs. 8 MWSTG; im neuen Mehrwertsteuergesetz, dessen Inkrafttreten auf den 1. Januar 2010 vorgesehen ist, bleibt die Systemwidrigkeit bezüglich Subventionen, nicht aber Spenden, bestehen, vgl. Art. 18 Abs. 2 Bst. a-d i.V.m. Art. 33 Abs. 2 des MWSTG vom 12 Juni 2009 [BBl 2009 4407]).

Nichts anderes lässt sich aus der Regelung in Art. 38 Abs. 4 MWSTG schliessen, wonach u.a. nicht als Umsätze geltende Tätigkeiten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen: Art. 38 Abs. 4 MWSTG ändert auch betreffend "Nichtumsätze" nichts an den Grundregeln von Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG (welche materiell dem Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV entsprechen) und Art. 41 MWSTG (welcher materiell Art. 32 Abs. 1 MWSTV entspricht) (BOSSART, a.a.O., S. 366). Dies stellte auch das Bundesgericht im bereits erwähnten BGE 132 II 353 explizit fest: Die Tatsache, dass die [dort zu beurteilenden] Einlagen oder Darlehen zum Bezug von steuerbelasteten [Eingangs-]Leistungen verwendet

würden, berechtige [die ESTV] nicht zur Vorsteuerabzugskürzung; eine solche hänge einzig davon ab, ob die Eingangsleistungen für steuerbare Umsätze verwendet würden oder nicht (a.a.O., E. 7.1).

Soweit in der neueren Rechtsprechung aus Art. 38 Abs. 4 MWSTG teilweise andere Schlüsse gezogen werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 [insb. E. 4.4]), vermag ihr das Bundesverwaltungsgericht keine schlüssige Begründung zu entnehmen: im genannten Urteil wird die Feststellung, Nichtumsätze würden zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen, einzig mit dem Verweis auf das Urteil 2A.650/2005 vom 15. August 2006 begründet (a.a.O., E. 4.4). Dabei wird übersehen, dass in letzterem Urteil zwar zur Begründung ausgeführt wird, im Gesetz sei die Behandlung der nicht als Umsätze geltenden oder privaten Tätigkeiten ausdrücklich geregelt; sie würden nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (a.a.O., E. 3.3). Im Weiteren wird dort jedoch auf BGE 132 II 353 verwiesen und explizit lediglich festgehalten, eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs habe dann zu erfolgen, wenn der Steuerpflichtige Gegenstände (oder Teile davon) oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke verwende, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke. Entgegen dem Verweis im Urteil 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 lässt sich das Urteil 2A.650/2005 vom 15. August 2006 demnach nicht so verstehen, dass "Nichtumsätze" per se zu Vorsteuerabzugskürzungen führen; solches wurde dort nicht festgestellt.

2.2.4.3 Eine solche Interpretation der fraglichen Bestimmung wäre denn auch weder durch den Zweck der Bestimmung, noch durch die Gesetzessystematik, noch durch die Materialien abgedeckt. Was die Gesetzessystematik anbelangt – welche entgegen Bundesgerichtsurteil 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 (dort insb. E. 4.4) keineswegs widersprüchlich ist (abgesehen von der vorliegend nicht relevanten Behandlung von Subventionen und Spenden) – wurde bereits darauf hingewiesen, eine Grundvoraussetzung der Steuerbarkeit einer Leistung sei, dass sie gegen Entgelt erbracht wird (abgesehen vom hier nicht interessierenden Fall des Eigenverbrauchs) und dass die Entgeltlichkeit einen Leistungsaustausch erfordert. Ferner wurde darauf hingewiesen, daraus ergebe sich, dass Vorgänge, die unentgeltlich erfolgten – unter dem Vorbehalt des Eigenverbrauchstatbestandes – vom mehrwertsteuerlichen Geltungsbereich nicht erfasst würden und deshalb keinerlei Auswirkungen auf die Tatbestände der Mehrwertsteuergesetzgebung ausübten (vgl. RIEDO, a.a.O., S. 225 f.). Etwas anderes wi-

derspricht dem verfassungsmässig vorgeschriebenen System, wonach die Umsatzsteuer in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug erhoben wird (Art. 41ter Abs. 3 aBV). Dieses System bedingt zwingend, dass bei der Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung von der Eingangsseite her überlegt wird (vgl. zum Ganzen: BVGE A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.2.4, auch zum Folgenden).

Gestützt werden diese steuersystematischen Überlegungen durch die Materialien zum MWSTG: Der Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 26. August 1996 betreffend Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Bericht WAK-N; BBl 1996 V S. 713 ff.) hält bezüglich der Bedeutung von Art. 38 Abs. 4 MWSTG unmissverständlich Folgendes fest: "Zwischen Leistung und Gegenleistung muss ein ursächlicher wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen, was erfordert, dass die Leistung auf den Erhalt einer Gegenleistung gerichtet ist. Liegt keine solche Leistungsbeziehung vor, unterliegen solche Geldleistungen als «Nicht-Umsätze» (Nichtleistungen i. S. des Mehrwertsteuerrechts) der Besteuerung mit der MWST nicht. Sie berechtigen daher auch nicht zum Vorsteuerabzug. Sie dürfen aber nur zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen, wenn und soweit vorsteuerbelastet bezogene Leistungen für sie verwendet werden" (a.a.O., S. 776). Zudem hält der Bericht fest: "Wo vorsteuerbelastete Lieferungen oder Dienstleistungen für von der Steuer ausgenommene Umsätze oder für «Nicht-Umsätze» im oben genannten Sinn verwendet werden, ist der Vorsteuerabzug entsprechend zu kürzen" (a.a.O., S. 777). Der Zweck der Bestimmung besteht darin, zur Klarstellung beizutragen, indem bestimmte Tatbestände aufgezählt werden, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (a.a.O., S. 776). Es geht also nicht etwa darum, in zusätzlichen Fällen bzw. bezüglicher zusätzlicher Sachverhalte das Recht auf Vorsteuerabzugskürzung einzuschränken (vgl. auch Bossart, a.a.O., S. 365).

2.3 Mittelflüsse zwischen Mitgliedern von nicht-gewinnstrebigen Einrichtungen mit u.a. wirtschaftlicher oder kultureller Zielsetzung und diesen Einrichtungen können auf unterschiedlichen Motiven beruhen: Zum einen erhalten Mitgliedervereinigungen von ihren Mitgliedern Beiträge, um die statutarischen Aufgaben erfüllen zu können. Dies schliesst nicht aus, dass sich daraus allenfalls ein – mehrwertsteuerlich relevantes – Leistungsaustauschverhältnis zwischen der Vereinigung und ihren Mitgliedern ergibt. Zum andern erbringen die Vereinigungen allenfalls gegenüber einzelnen Mitgliedern oder auch gegen-

über Nichtmitgliedern individuelle Leistungen und erhalten dafür eine besondere Vergütung. Die Spannweite der möglichen Konstellationen reicht dabei von Vereinigungen, welche rein ideell tätig sind und die durch die Mitgliederbeiträge in die Lage versetzt werden, dieser ideellen Tätigkeit nachzugehen, bis hin zu Vereinigungen, deren Zweck einzig darin besteht, den Mitgliedern Leistungen zu erbringen und bei denen das einzelne Mitglied seinen Beitrag bloss deshalb leistet, weil es diese Leistungen in Anspruch nehmen will. Je nach Begründung für den Mittelfluss sind diese Beiträge bzw. Vergütungen mehrwertsteuerlich unterschiedlich zu behandeln. Welcher Aspekt überwiegt, d.h. ob ein Mitglied einen Beitrag leistet, um damit den Zweck der Vereinigung zu fördern oder um dafür eine Gegenleistung der Vereinigung zu erhalten, ist jeweils aus Sicht des Mitglieds – als potentiellem Leistungsempfänger – zu beantworten. Dies ergibt sich aufgrund der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer (vgl. E. 2.2.1 hiervor; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.3 und A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1, vgl. RIEDO, a.a.O., S. 230 ff.). Das heisst, zu beurteilen ist jeweils, welches der Grund für die Beitragszahlung aus Sicht des Mitglieds ist, insbesondere ob seine Motivation für die Bezahlung darin besteht, von der Vereinigung Leistungen zu beziehen – welche also in seinem eigenen individuellen wirtschaftlichen Interesse liegen – oder ob seine Motivation vorwiegend darin besteht, von der Vereinigung verfolgte Zwecke zu unterstützen, also einen Beitrag zur Verwirklichung oder Förderung des Gemeinschaftszwecks zu leisten (vgl. RIEDO, a.a.O., S. 239). Bei der Frage nach der Motivation handelt es sich naturgemäss um die Frage nach einem inneren, subjektiven Element. Da das Mehrwertsteuerrecht allerdings rechtsgleich und in identischer Weise bei gleichen Sachverhaltsvoraussetzungen anzuwenden ist, muss der Beurteilung ein objektivierter Massstab zugrunde gelegt werden und es ist zu prüfen, wie sich die Motivationslage aus Sicht einer durchschnittlichen Person darstellt (BVGE A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.3, auch zum Folgenden).

2.3.1

2.3.1.1 Leistet ein Mitglied einen Beitrag in erster Linie, um den Zweck der Vereinigung zu fördern, zu dessen Erreichung sich die Mitglieder zusammengeschlossen haben, und nicht weil ihm die Vereinigung dafür eine Gegenleistung erbringt oder erbringen soll, so fehlt es an einem Leistungsaustausch. Massgebend ist dabei, ob eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der allfälligen Leistung der Vereini-

gung gegenüber dem Mitglied einerseits und dem Beitrag des Mitglieds andererseits besteht (E. 2.2.1). Wie es sich damit verhält, ist im Einzelfall, aufgrund der konkreten von der Vereinigung erbrachten Leistungen, zu beurteilen, und es ist abzuwägen, welcher Aspekt überwiegt. Generell ist festzustellen, dass in sehr vielen Fällen die Vereinstätigkeit bzw. die Bezahlung der Mitgliederbeiträge nicht in einem steuerlichen Leistungsaustausch erfolgen. So nehmen beispielsweise zwar Aktivmitglieder eines Sportvereins im Amateurbereich durchaus gewisse Leistungen ihres Vereins in Anspruch (dieser löst für sie die Spielerlizenz, hält Trainingsmaterial und -personal zur Verfügung, die Spieler erhalten gratis Zutritt zu den Spielen des Vereins). Dennoch steht die wirtschaftliche Verknüpfung zwischen diesen "Leistungen" und dem Mitgliederbeitrag in solchen Fällen in aller Regel nicht im Vordergrund. Vielmehr geht es meistens darum, dass die Mitglieder gemeinsam den Zweck des Vereins fördern wollen (bspw. Sicherstellung des Spielbetriebes, Teilnahme an Meisterschaften, sportliche Betätigung, geselliges Beisammensein) und die Mitglieder als Spieler ihrerseits ebenfalls dem Verein gewisse Leistungen zur Verfügung stellen (bspw. sportliche Leistungen, privates Fahrzeug für den Transport zu Auswärtsspielen etc.). Ein Indiz für einen fehlenden Leistungsaustausch kann dabei einerseits der Umstand darstellen, dass alle Mitglieder gleiche und statutarisch festgesetzte Beiträge entrichten, andererseits auch der Umstand, dass eine Vereinigung seine Leistungen gemäss statutarischem Gemeinschaftszweck gegenüber allen Mitgliedern erbringt. Beide Umstände sind allerdings letztlich nicht entscheidend: da nach der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer bei der Beurteilung des (entgeltlichen) Leistungsaustauschs primär auf die Sicht des Mitglieds – als potentiellem Leistungsempfänger – abzustellen ist, muss ungeachtet dessen, ob ein Verein seine Leistungen an alle Mitglieder erbringt, geprüft werden, ob eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen diesen Leistungen und den Beiträgen der Mitglieder vorliegt. So kann eine konkrete Gegenleistung des Vereins vorliegen, selbst wenn diese an alle Mitglieder erbracht bzw. allen Mitgliedern zur Verfügung gestellt wird, aber von allen Mitgliedern einzeln beansprucht werden kann. Das Mitglied eines Tennisclubs z.B., das seinen ordentlichen jährlichen Mitgliederbeitrag in aller Regel – insbesondere – deshalb entrichtet, um im Gegenzug dafür die Anlagen des Vereins nutzen zu können, erhält für seinen Mitgliederbeitrag eine konkrete Gegenleistung, ungeachtet dessen, dass einerseits sämtliche Mitglieder das grundsätzlich gleiche Recht zur Nutzung der Anlagen haben und andererseits sämtliche Mitglieder unabhängig von der ef-

fektiven Nutzung der Anlagen gleiche jährliche Mitgliederbeiträge bezahlen.

Fehlt es an einem mehrwertsteuerlich relevanten Leistungsaustausch zwischen dem Mitglied und der Vereinigung, so sind die Beiträge der Mitglieder als sog. "echte Mitgliederbeiträge" zu qualifizieren (vgl. zur Unterscheidung zwischen "echten" und "unechten" Mitgliederbeiträgen auch Urteile des Bundesgerichts 2C_59/2009 vom 3. September 2009 E. 5.3, 2C_779/2008 vom 5. Mai 2009 E. 2.1, 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; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3452/2007 vom 16. September 2008 E. 2.2.2, A-838/2007 vom 9. November 2007 E. 2.3.2; Entscheide der SRK vom 2. August 2006 [SRK 2004-069] E. 2a/aa, vom 25. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.10 E. 2b/aa mit weiteren Hinweisen). Entsprechend den allgemein im Mehrwertsteuerrecht geltenden Grundsätzen sind solche "echte Mitgliederbeiträge" als "Nichtumsätze" zu qualifizieren, mit der Folge, dass sie nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fallen (vgl. E. 2.2.1.3 hiervor). Werden Mitgliederbeiträge nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches erbracht, so können diese auch nicht als von der Steuer ausgenommene Umsätze im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Abs. 13 MWSTG qualifiziert werden. Systemnotwendigerweise können von der Mehrwertsteuer nur solche Umsätze ausgenommen werden, welche vorab im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer liegen. Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG kann somit auf solche "Nichtumsätze" keine Anwendung finden. Entsprechend erübrigt sich, bei der Verneinung eines Leistungsaustausches zu prüfen, ob die Bedingungen von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG erfüllt sind.

2.3.1.2 Nicht nur eine systematische Analyse, sondern bereits eine grammatikalische Auslegung der relevanten Bestimmungen, führt zu diesem Ergebnis. Der Verfassungsgeber spricht von Leistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 10 und Bst. d aBV). Der Verordnungsgeber führt präzisierend in Art. 14 Ziff. 11 MWSTV aus, dass Umsätze ("operations" bzw. "operazioni") von näher bestimmten Einrichtungen von der Steuer ausgenommen sind, wenn sie ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbracht ("moyennant une cotisation fixée statutairement" bzw. "contro pagamento di contributi stabiliti in conformita

degli statuti") werden. Insbesondere der Wortlaut der Verfassungsbestimmung sowie der französischen und der italienischen Fassung der Verordnungsbestimmung setzt klarerweise ebenfalls voraus, dass Leistung und Gegenleistung gegeben sein müssen, und dass ein Leistungsaustausch vorliegt. Hinzu kommt, dass Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG von Umsätzen spricht, wogegen echte Mitgliederbeiträge – wie eben ausgeführt – mehrwertsteuerlich gerade nicht als Umsätze zu qualifizieren sind, sondern "Nichtumsätze" darstellen. Der Umsatz nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG kann nicht anders als Leistungsaustausch gegen Entgelt verstanden werden.

2.3.1.3 Auch die Entstehungsgeschichte der Bestimmung spricht nicht gegen diese Interpretation. So führt das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) in seinem Kommentar zu Art. 14 MWSTV aus, Ziff. 11 verhindere vor allem, dass die Mitgliederbeiträge, insbesondere von Vereinen, bei Erreichen der Mindestumsatzgrenze der Steuer unterworfen würden (in gleicher Weise übrigens auch der Bericht WAK-N, a.a.O., S. 747). Damit aber die Frage der Mindestumsatzgrenze überhaupt zum Tragen kommt, müssen vorab relevante steuerpflichtige Umsätze erzielt werden, d.h. es müssen gegen Entgelt erbrachte Leistungen im entsprechenden Umfang vorliegen; soweit kein Leistungsaustausch gegeben ist, sind die Bestimmungen daher nicht relevant.

2.3.1.4 Aufgrund dieser Erwägungen ergibt sich, dass an der teilweise in der Rechtsprechung geäusserten Meinung nicht festgehalten werden kann, wonach nur bei Mitgliederbeiträgen, die ohne Leistungsaustausch entrichtet werden, zu prüfen sei, ob ein ausgenommener Umsatz vorliegt (vgl. dazu Urteile des Bundesgerichts 2A.233/1997 vom 25. Mai 2000 E. 2.1, 2A.594/2006 vom 9. November 2007 E. 5.1, 5.3, und 2C_779/2008 vom 5. Mai 2009), bzw. dies sei auch bei Mitgliederbeiträgen, die ohne Leistungsaustausch entrichtet werden, zu prüfen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1645/2006 vom 3. Dezember 2008 E. 2.3.3 mit weiteren Hinweisen; anders demgegenüber explizit das Urteil der SRK 1999-143 vom 6. April 2000 [VPB 64.111], in welchem festgehalten wurde, Art. 14 Ziff. 11 MWSTV finde keine Anwendung für echte Mitgliederbeiträge [E. 3e]).

Insbesondere mit Blick auf die zitierten Urteile des Bundesgerichts ist denn auch festzustellen, dass es – soweit die Feststellung überhaupt begründet wird (was beispielsweise nicht der Fall ist im Hinblick auf

das Urteil 2C_779/2008 vom 5. Mai 2009, wo lediglich auf frühere Rechtsprechung verwiesen wird) – nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts an einer schlüssigen Begründung für die Feststellung fehlt, (nur) echte Mitgliederbeiträge würden unter den Anwendungsbereich von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV fallen:

- Im Urteil vom 9. November 2007 (2A.594/2006) wird zur Begründung lediglich auf die Bundesgerichtsurteile 2A.233/119 vom 25. Mai 2000 und 2A.334/2003 vom 30. April 2004, das Urteil 1999-143 der SRK vom 6. April 2000 (VPB 64.111) sowie auf CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 759 verwiesen (vgl. a.a.O., E. 5.1). Dabei fällt auf, dass sowohl das Bundesgericht selber im Urteil 2A.334/2003 vom 30. April 2004 wie auch die SRK im Urteil 1993-143 vom 6. April 2000 davon ausgehen, dass unechte Mitgliederbeiträge unter den Anwendungsbereich von Art. 14 Ziff. 11 fallen bzw. dies – so die SRK – explizit festhalten. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER führen ihrerseits an der vom Bundesgericht zitierten Stelle lediglich aus, nach ihrer Ansicht würden die echten Mitgliederbeiträge zu den Nichtumsätzen zählen (a.a.O., Rz. 759) und machen einen Hinweis auf die Praxis der ESTV, ohne sich damit selber auseinanderzusetzen (a.a.O., Rz. 760).

- Im Urteil 2A.233/1997 vom 25. Mai 2000 schliesst das Bundesgericht, die Ausnahme nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV beschränke sich auf echte Mitgliederbeiträge, im Wesentlichen daraus, dass der Bundesrat dem Antrag nicht entsprochen habe, wonach Ausnahmeregelungen auch gelten sollten bezüglich Finanzierungsbeiträgen, Beiträgen für besondere Projekte, Spenden und Sponsoring. Diese Begründung ist jedoch nicht schlüssig: Aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber Finanzierungsbeiträge, Beiträge für besondere Projekte, Spenden und Sponsoring nicht unter die ausgenommenen Umsätze nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV subsumieren wollte, lässt sich nicht ableiten, unter diese Bestimmung fielen lediglich Beiträge ohne mehrwertsteuerlich relevanten Leistungsaustausch. Daran dass es der bundesgerichtlichen Rechtsprechung somit an einer schlüssigen Begründung fehlt, ändern auch die Hinweise auf die in der Doktrin vertretene Auffassung (CAMENZIND/HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 495; JÜRG R. BÜHLMANN, Das Schweizer

Mehrwertsteuer-Handbuch, Zürich 1994, S. 81 f.; STEPHAN KUHN/PETER SPINNLER, Mehrwertsteuer, Ergänzungsband, Muri/Bern 1994, S. 27) nichts: soweit die genannten Autoren die bundesgerichtliche Auffassung überhaupt stützen (sowohl BÜHLMANN wie auch KUHN/SPINNLER nehmen die Differenzierung zwischen echten und unechten Mitgliederbeiträgen gar nicht vor), begründen sie ihrerseits ihre Auffassungen nicht bzw. unterscheiden sie gar nicht zwischen echten Mitgliederbeiträgen, bei denen kein Leistungsaustausch vorliegt, und unechten Mitgliederbeiträgen, bei denen zwar ein Leistungsaustausch gegeben ist, trotzdem aber von einem Mitgliedschaftsbeitrags-Charakter der Bezahlung des Mitglieds ausgegangen werden muss. Vielmehr werden lediglich Leistungen zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks im Interesse aller Mitglieder und Sonderleistungen gegenüber einzelnen Mitgliedern oder gegenüber Nichtmitglieder unterschieden (vgl. CAMENZIND/HONAUER, a.a.O., Rz. 495; zur Differenzierung zwischen unechten Mitgliederbeiträgen und individuellen Sonderleistungen vgl. E. 2.3.2 hiernach).

Zusammenfassend ist demnach festzuhalten, dass echte Mitgliederbeiträge – also nach der hier vertretenen Terminologie Beiträge an Mitgliedschaftsvereinigungen, welche ohne Leistungsaustausch geleistet werden – als "Nichtumsätze" nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Dementsprechend können sie auch nicht zu Vorsteuerabzugskürzungen führen, es sei denn, vorsteuerbelastete Eingangsumsätze würden (ganz oder unter anderem) für diese "Nichtumsätze" verwendet (E. 2.2.4.1).

2.3.2 Besteht zwischen der Leistung eines Mitglieds an seine Vereinigung und der Leistung der Vereinigung an das Mitglied ein mehrwertsteuerlich relevantes Austauschverhältnis, so ist im Weiteren zu prüfen, ob ein Beitrag des Mitglieds vorliegt, welcher gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG von der Steuer ausgenommen ist. Dies ist der Fall, wenn die in diesen Bestimmungen aufgeführten Vereinigungen die Leistungen gegen einen Beitrag erbringen, der statutarisch festgesetzt ist (zu letzterer Voraussetzung vgl. E. 2.2.2).

2.3.2.1 Die Verordnungs- sowie die Gesetzesbestimmung spricht von Beiträgen der Mitglieder bzw. im französischen Text von "cotisation" und im italienischen Text von "contributi". Bereits aus diesem Wortlaut ergibt sich ohne weiteres, dass es sich um Leistungen handeln muss, welche grundsätzlich von allen Mitgliedern in gleicher Weise geleistet werden, um die der Vereinigung entstehenden Auslagen gemeinsam zu decken. Dementsprechend lautet die Begriffsdefinition für "cotisation" im Robert (PAUL ROBERT/ALAIN REY, Le Grand Robert de la langue française, 2. Aufl., Paris 1985): "Somme fixée d'avance, à verser par les membres d'un groupe ou d'une association en vue des dépenses communes", bzw. diejenige im Devoto (GIACOMO DEVOTO/GIAN CARLO, Vocabolario illustrato della lingua italiana, Milano, 1985) für "contributo": "Offerta individuale per il raggiungimento di un fine al quale concorrono e collaborano più persone." Auch zivilrechtlich wird von Beiträgen dann gesprochen, wenn es um Leistungen der Mitglieder an den Verein geht, welche dazu dienen, die Geldbedürfnisse des Vereins aufgrund der Verfolgung seiner Zwecke abzudecken (vgl. BERNHARD SCHNYDER/JÖRG SCHMID/ALEXANDRA RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 12. Aufl., Zürich 2002, S. 152, vgl. auch URS SCHERRER, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 3. Aufl., Basel 2006, N 3 zu Art. 71 ZGB; wobei zu beachten ist, dass es im vorliegenden Kontext nicht um die allgemeine Definition von Mitgliederbeiträgen geht, sondern darum, ob bei gegebenem Leistungsaustausch das vom Mitglied entrichtete Entgelt den Charakter eines Mitgliederbeitrags aufweist).
Aus der ratio legis von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG ergibt sich somit, dass nur Mitgliederbeiträge unter diese Bestimmung fallen können, die für Leistungen ausgerichtet werden, welche einerseits im Rahmen des Vereinszwecks liegen und andererseits grundsätzlich gegenüber sämtlichen Mitgliedern erbracht werden bzw. die grundsätzlich allen Mitgliedern angeboten werden. Das ist in der Regel dann anzunehmen, wenn die Beiträge gleich hoch sind oder nach einem für alle Mitglieder, bzw. klar definierte Mitgliederkategorien, gültigen und allgemein verbindlichen Bemessungsschema erhoben werden. Besondere und individualisierte Leistungen der Personenvereinigung, welche nicht gegenüber sämtlichen einen Beitrag leistenden Mitgliedern erbracht und die nicht durch die Leistung des Mitgliederbeitrags abgegolten werden, können indessen – in Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung – nicht unter Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG fallen. Es handelt sich bei den Leistungen der Mitglieder für solche Leistungen der Vereinigung nicht

um (Mitglieder)-Beiträge im Sinn der genannten Bestimmungen. Die Umsätze, welche eine Vereinigung aufgrund von besonderen und individualisierten Leistungen erzielt, sind damit ordentlich steuerbar. Dies selbst dann, wenn die zu deren Abgeltung dienenden Beiträge in den Statuten festgelegt sind (Urteil des Bundesgerichts 2A.594/2006 vom 9. November 2007 E. 5.1, vom 25. August 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 173 f. E. 10c). Ein solcher Fall wäre beispielsweise gegeben, wenn ein Mitglied eines Golfclubs gegen besonderes Entgelt ein Schliessfach mietet oder pro effektive Benutzung der Anlagen eine Greenfee entrichtet. Hier liegt ein Leistungsaustausch vor, welcher von vornherein nicht als Mitgliederbeitrag im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG qualifiziert werden kann, da es sich um eine besondere und individualisierte Leistung handelt.

2.3.2.2 Diese Differenzierung deckt sich wie erwähnt mit der bisherigen Rechtsprechung. Allerdings ist diese Rechtsprechung insoweit zu präzisieren, als sie bei den ordentlich steuerbaren Leistungen des Mitglieds an eine Vereinigung von sog. "unechten" Mitgliederbeiträgen spricht (vgl. beispielsweise Urteil des Bundesgerichts 2C_779/2008 vom 5. Mai 2009 E. 2.1). Nach dem vorstehend Ausgeführten handelt es sich bei solchen Leistungen gar nicht um Mitgliederbeiträge. Vielmehr liegt ein ordentliches Leistungsaustauschverhältnis vor, welches keinen engeren Zusammenhang mit der Mitgliedschaft des leistenden Mitglieds hat, sondern grundsätzlich in gleicher Weise auch zwischen jedem unabhängigen Dritten und der Vereinigung bestehen könnte. Von "unechten" Mitgliederbeiträgen – welche als ausgenommene Umsätze im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG zu qualifizieren sind – ist nach der hier verwendeten Terminologie demgegenüber dann zu sprechen, wenn einerseits zwischen der Leistung eines Mitglieds an seine Vereinigung und der Leistung der Vereinigung an das Mitglied ein mehrwertsteuerlich relevantes Austauschverhältnis besteht und andererseits die Mitglieder grundsätzlich in gleicher Weise, bzw. in gleicher Weise pro Mitgliederkategorie – und nicht entsprechend der individuell von der Vereinigung bezogenen Leistung – Beiträge bezahlen, und die Vereinigung Leistungen ausrichtet, die grundsätzlich gegenüber sämtlichen Mitgliedern erbracht werden.

2.3.3 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass bei der mehrwertsteuerrechtlichen Qualifikation von Leistungen an eine Personenvereinigung in einem ersten Schritt zu klären ist, ob die Leistung im Rahmen

eines Leistungsaustausches erfolgt ist. Liegt kein solcher vor, bilden die Beiträge sog. "Nichtumsätze" und fallen deshalb ausserhalb des Geltungsbereichs der MWSTV bzw. des MWSTG (nach der hier verwendeten Terminologie echte Mitgliederbeiträge). Wenn ein Leistungsaustausch gegeben ist, sind die Voraussetzungen von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG zu prüfen. Für eine unechte Befreiung nach diesen Artikeln muss es sich zunächst um eine der darin aufgezählten Einrichtungen handeln. Im Weiteren muss ein Mitgliederbeitrag im Sinn dieser Bestimmungen gegeben und dieser statutarisch festgesetzt sein. Sind diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt, greift die (entsprechend anwendbare) Ausnahmebestimmung (nach der hier verwendeten Terminologie unechte Mitgliederbeiträge). Ist das Entgelt für die Leistung kein Beitrag bzw. nicht statutarisch festgelegt im Sinn der obigen Erwägungen, liegt ein "gewöhnlicher" steuerbarer Leistungsaustausch vor.

2.4 Bei der in E. 2.3 dargestellten Rechtslage handelt es sich um eine durch das Bundesverwaltungsgericht (bereits) im Urteil [BVGE] A-6152/2007 vom 21. August 2009 vorgenommene Anpassung der Praxis (vgl. dort E. 2.4). Dies nachdem dieses nach eingehender Prüfung zum Schluss kam, dass die bisherige Rechtsprechung die Frage der Behandlung von Mitgliederbeiträgen – soweit dazu überhaupt klare Aussagen gemacht wurden – nicht konsistent beurteilt hatte: teilweise sei festgestellt worden, es liege ein Leistungsaustausch [somit ein unechter Mitgliederbeitrag nach der in jenem Urteil wie auch hier vertretenen Terminologie] vor und anschliessend sei geprüft worden, ob es sich um einen ausgenommenen Umsatz im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV handle (vgl. das Urteil der SRK vom 14. April 1999, VPB 3.93), teilweise sei festgestellt worden, Art. 14 Ziff. 11 MWSTV finde keine Anwendung auf sog. echte Mitgliederbeiträge (vgl. die Urteile der SRK vom 6. April 2000, VPB 64.111 und 2001-055 vom 27. Februar 2002), teilweise sei festgestellt worden, die Ausnahme nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV beschränke sich auf echte Mitgliederbeiträge (vgl. Bundesgerichtsurteile 2A.233/1997 vom 25. Mai 2000 und 2A.594/2006 vom 9. November 2007), teilweise sei festgestellt worden, auch bei Vorliegen echter Mitgliederbeiträge sei zu prüfen, ob diese von der Steuer ausgenommen seien (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1420/2006 vom 10. April 2008, A-3452/2007 vom 16. September 2008 und A-1645/2006 vom 3. Dezember 2008) und schliesslich sei auch festgehalten worden, echte Mitgliederbeiträge seien immer steuerbefreit, solche bei gewinnstrebigen Vereinigungen

gestützt auf Art. 38 Abs. 4 MWSTG und solche bei nicht gewinnstrebigen Vereinen gestützt auf Art. 18 Ziff. 13 MWSTG (vgl. Bundesgerichtsurteil 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008). Namentlich aus all diesen Gründen entspreche die angepasste Praxis besserer Erkenntnis der ratio legis. Im Weiteren stehe sie im Einklang mit der neueren Rechtsprechung, dass Nichtumsätze grundsätzlich nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen (vgl. E. 2.2.4.1).

2.5 Die Steuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV bzw. Art. 33 Abs. 1 und 2 MWSTG). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbstständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist die Sicht des Verbrauchers massgeblich. So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 26 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 33 Abs. 2 MWSTG). 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; METZGER, a.a.O., N 3 zu Art. 33).

2.6 Gemäss Art. 17 Abs. 3 MWSTV bzw. Art. 22 Abs. 2 MWSTG können namentlich juristische Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, welche eng miteinander verbunden sind, beantragen, gemeinsam als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt zu werden (Gruppenbesteuerung). Die Wirkungen der Gruppenbesteuerung sind auf Innenumsätze zwischen den im schweizerischen Inland gelegenen Gesellschaften beschränkt. Sämtliche an der Gruppe beteiligten Gesellschaften und Personen gelten zusammen als ein Steuerpflichtiger.

Da die Gruppe als solche nicht handlungsfähig ist, braucht es eine Regelung betreffend ihrer Vertretung und deren Verantwortlichkeit (vgl. DOMINIK ROMANG/GERHARD SCHAFROTH, Die Gruppenbesteuerung im

MWSTG-Gesetz, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 12/1999 S. 1296 ff., insb. S. 1272). Gemäss den beiden Merkblättern Nr. 1 der ESTV zur Gruppenbesteuerung (das eine gültig bis am 31. Dezember 2000 [610.549-01/d/8.95; nachfolgend Merkblatt 1995], das andere gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007 [610.545-01/d; nachfolgend Merkblatt 2001) ist es Sache der Gruppe, ein beliebiges Mitglied als Gruppenträger zu bestimmen (Ziff. 6 Merkblatt 1995 bzw. 2001). Beim Gruppenträger erfolgt durch Kumulierung der Umsätze und Vorsteuern die Erstellung einer einzigen Steuerabrechnung; mittels dieser wird mit der ESTV abgerechnet (Ziff. 13 Merkblatt 1995 bzw. Ziff. 12.5 Merkblatt 2001). Diese Praxis der ESTV wurde von der Rechtsprechung geschützt, indem ausgeführt wurde, die (Aussen-)Umsätze der Gruppenmitglieder würden dem Gruppenträger zugerechnet (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1387/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3; Entscheid der SRK vom 6. Oktober 2003, veröffentlicht in VPB 68.57 E. 4; vgl. zur Gruppenbesteuerung auch: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1662/2006 vom 14. Januar 2009 E. 5.2; vgl. auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1032, 1063 ff.).

3.
Im vorliegenden Fall ist ausschliesslich umstritten, wie die à fonds perdu-Einlagen, welche die Aktionäre der Beschwerdeführerin dieser anlässlich des Erwerbs von deren Aktien leisten mussten, mehrwertsteuerrechtlich zu qualifizieren sind. Die Beschwerdeführerin geht davon aus, es handle sich im Sinn eines Agios um eine Einlage in das Eigenkapital und der Aktionär übernehme durch den Erwerb der Aktien und der Kapitaleinlage einen Anteil an der finanziellen Substanz der Beschwerdeführerin. Dementsprechend fehle es diesbezüglich an einem mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustausch. Demgegenüber vertritt die ESTV die Auffassung, die als à fonds perdu-Einlage geleistete Eintrittsgebühr stelle das Entgelt für die Einräumung der Spielberechtigung durch die Beschwerdeführerin dar.

3.1 Im Zusammenhang mit den fraglichen à fonds perdu-Einlagen sind vorliegend drei verschiedene Akteure beteiligt: die Beschwerdeführerin (d.h. die AG), der Golfclub und dessen Mitglieder, die in der Regel gleichzeitig auch Aktionäre der Beschwerdeführerin sind. Zur Beantwortung der Frage nach der steuerlichen Qualifikation der à fonds perdu-Einlagen gilt es zunächst die tatsächlichen Gegebenheiten aufzuzeigen und sodann – soweit notwendig – die Verhältnisse zwischen (1.) dem Golfclub und seinen Mitgliedern, (2.) dem Golfclub und der

Beschwerdeführerin sowie (3.) der Beschwerdeführerin und den Mitgliedern bzw. den Aktionären mehrwertsteuerlich zu würdigen. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass aufgrund der Gruppenbesteuerung (vgl. dazu E. 2.6 hiervor) die sog. Binnenumsätze zwischen der Beschwerdeführerin und dem Golfclub mehrwertsteuerlich unbeachtlich sind.

3.1.1 Die Beschwerdeführerin hat in ihrem Antrag für die Gruppenbesteuerung vom 5. Juli 1995 ausgeführt, im GC würden sich alle Golfspieler zusammenschliessen, um den Spielbetrieb und das Clubleben zu organisieren. Die GAG bezwecke den Betrieb des vom Golfclub W._____ bespielten Golfplatzes. Historisch gesehen sei anzumerken, dass der Golfplatz W._____ in den Gründerjahren 1964-1967 von zwei Familien, mit je 50%-Anteil, ins Leben gerufen worden sei. Gleichzeitig sei im Jahre 1964 mit damals ca. 100 Mitgliedern der GC gegründet worden. Im Jahre 1977 seien das ganze Land und die Gebäude in die GAG eingebracht worden, mit dem Ziel, alle Clubmitglieder als Aktionäre zu beteiligen (Abkauf von den beiden Gründerfamilien) und Kongruenz zwischen spielenden Clubmitgliedern und Eigentümern der ganzen Anlagen herzustellen.
Die von der ordentlichen Generalversammlung vom 1. März 1993 verabschiedeten Statuten der Beschwerdeführerin halten als deren Zweck unter § 2 fest: „Die Gesellschaft bezweckt den Betrieb des vom Golfclub W._____ bespielten Golfplatzes in den Gemeinden ... und ..., Kanton ...“. Unter dem Titel „Spielberechtigung, Rabatte“ wurde sodann in § 5 unter anderem Folgendes festgehalten: „Aktivmitglieder müssen 7 Aktien der Gesellschaft erworben haben, um spielberechtigt zu sein (ausgenommen Temporär- und Wochentagsmitglieder), und zudem die von der Generalversammlung festgesetzte Eintrittsgebühr bezahlen“ (Bst. a, 1. Absatz).
Die Statuten des GC halten in der Fassung gemäss Beschluss der Mitgliederversammlung vom 1. März 1993 in Art. 2 zum Zweck Folgendes fest: „Im GC schliessen sich alle Golfspieler, die von der «Golfplatz W._____ AG» – GAG – die Spiel- oder (als Passivmitglieder) die Zutrittsberechtigung erworben haben, zusammen, um den Spielbetrieb und das Clubleben zu organisieren“. Unter dem Titel „Spielberechtigung“ führen die Statuten in Art. 6 Abs. 1 u.a. aus: „Spielberechtigt ist, wer von der GAG als Aktionär oder durch Spielvertrag die Spielberechtigung erworben hat und Mitglied des GC ist“.
Am 18. März 1996 verabschiedete die Mitgliederversammlung des GC eine geänderte Fassung der Statuten. Neu wurde als Zweck in Art. 2

Folgendes festgehalten: „Der Golfclub betreibt die Golfanlagen der Golfplatz W._____ AG in den Gemeinden ... und .... Er organisiert und leitet den Spielbetrieb und das Clubleben“. Gemäss Art. 5 der Statuten des Clubs wird die Spielberechtigung vom Vorstand für die einzelnen Mitgliederkategorien geregelt, wobei Aktivmitglieder, Nachwuchsmitglieder und Junioren zeitlich uneingeschränkte Spielberechtigung haben (Abs. 1 und 2) und Wochentagsmitglieder nur an Werktagen (Montag bis Freitag) nach den Weisungen des Vorstands spielberechtigt sind (Abs. 4). Wer sich um die Clubmitgliedschaft bewirbt, hat an den Vorstand ein schriftliches Gesuch zu richten (Art. 6 Abs. 1 Satz 1). Aufnahme oder Ablehnung erfolgt durch Beschluss des Vorstands (Art. 6 Abs. 2 Satz 1). Gemäss Art. 6 Abs. 4 verpflichten sich neue Aktiv- und Wochentagsmitglieder zur Entrichtung einer Eintrittsgebühr, Aktivmitglieder zudem zum Erwerb von sieben Aktien der GAG. Die Jahresbeiträge der verschiedenen Mitgliederkategorien sowie die Eintrittsgebühren von Aktiv- und Wochentagsmitgliedern werden gemäss Art. 9 Abs. 1 auf Antrag des Vorstands von der Mitgliederversammlung festgelegt.

Am 15. November 1996 wurde eine Zusammenarbeitsvereinbarung zwischen dem GC und der GAG geschlossen. Dabei wurde festgehalten, statutengemäss hätten der GC und damit seine Mitglieder das Recht auf die Benützung der Golfanlagen und die zufriedenstellende Ausführung der an die GAG übertragenen Tätigkeiten. Demgegenüber hätten die Organe des GC die Pflicht, den Spielbetrieb zu organisieren und die Voraussetzungen für die ordnungsgemässe Benützung der Golfanlage und des Clubhauses zu schaffen sowie die GAG für ihre Leistungen zu entschädigen. Die GAG habe das Recht, für ihre Leistungen vom GC entschädigt zu werden. Die GAG habe demgegenüber die Pflicht, die für den Spielbetrieb erforderliche Infrastruktur bereit zu stellen und zu erhalten und für die personellen und anderen Ressourcen zur Erledigung der vom GC übertragenen Tätigkeiten besorgt zu sein und diese Tätigkeiten zur vollen Zufriedenheit und im Sinn des GC zu erledigen.

Mit Beschluss der ordentlichen Generalversammlung der Beschwerdeführerin vom 24. März 1997 wurden sodann deren Statuten angepasst. Dabei wurde der Zweck neu wie folgt formuliert: „Die Gesellschaft ist Eigentümerin des Golfplatzes W._____ mit den dazugehörigen Gebäulichkeiten, Einrichtungen und Maschinen in den Gemeinden ... und .... Sie bezweckt ausschliesslich die Erstellung und den Unterhalt aller Anlagen zur Gewährleistung des Golfspielbetriebes des Golfclub W._____ nach den sportlichen Zielen dieses Clubs. Gesellschaft

und Club arbeiten zur Erreichung dieses Zweckes eng zusammen“ (§ 2). Zur Spielberechtigung enthalten die Statuten vom 24. März 1997 keine Bestimmung mehr.

Aufgrund des vorstehend Ausgeführten ergibt sich, dass für das Verhältnis der drei Beteiligten (GAG, GC sowie Mitglieder bzw. Aktionäre) im Ergebnis zwei Phasen zu unterscheiden sind: diejenige vor den vorstehend dargelegten Änderungen der Statuten der GAG bzw. des GC (einschliesslich dem Abschluss der Zusammenarbeitsvereinbarung), sowie die Phase, nachdem die geänderten Statuten der AG und des Clubs ab dem 24. März 1997 (Datum der geänderten Statuten der AG) wieder übereinstimmten, d.h. namentlich die Voraussetzungen und den Erwerb der Spielberechtigung wieder einheitlich regelten. Weil zwischen dem 18. März 1996 (Datum der geänderten Statuten des Golfclubs) und dem 24. März 1997 (aufgrund der lediglich einseitigen Änderung der Statuten durch den Club) insbesondere der Erwerb der Spielberechtigung widersprüchlich geregelt war, ist (auch) für diesen Zeitraum an den beiden ursprünglichen Statuten vom 1. März 1993 festzuhalten.

3.1.2 Phase vor Änderung der Statuten (bis zum 24. März 1997)

In dieser Phase ist vorab das Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Aktionären, welche gleichzeitig Mitglieder des GC waren, von Relevanz. Diesbezüglich ergibt sich aufgrund der Akten zweifelsfrei, dass zwischen den beiden Seiten ein Leistungsaustausch bestand: die Aktivmitglieder mussten der Beschwerdeführerin die von der Generalversammlung festgesetzte Eintrittsgebühr bezahlen und erhielten als Gegenleistung von dieser die Spielberechtigung. Die beiden Leistungen sind in rechtsgenügender Weise wirtschaftlich verknüpft. Die Beschwerdeführerin geht daher fehl, wenn sie vorbringt, im Verhältnis Aktionär zur Aktiengesellschaft liege es in der Natur der Sache, dass keine Leistung im Rahmen einer unternehmerischen, wirtschaftlichen Tätigkeit stattfinde. Vorliegend ist wesentlich, dass die Aktivmitglieder bzw. Aktionäre ihre Eintrittsgebühr nicht lediglich zum Zweck der Finanzierung der Beschwerdeführerin leisteten, sondern dass diese Finanzierung ganz eindeutig mit dem Erbringen einer konkreten Gegenleistung der Beschwerdeführerin verknüpft war. Aktenwidrig ist zudem – für die hier zu beurteilende Periode – das Vorbringen, die Beschwerdeführerin habe keine Möglichkeit gehabt, eine Spielberechtigung zu verleihen, sondern dies sei alleine und ausschliesslich durch den GC erfolgt.

Für die Phase vor Änderung der Statuten der Beschwerdeführerin und des GC (d.h. bis zum 24. März 1997) steht damit zweifelsfrei fest, dass die Eintrittsgebühren mehrwertsteuerpflichtiges Entgelt für die durch die Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen darstellten.
Bei dieser Sachlage erübrigt es sich, weiter auf das Verhältnis zwischen dem GC und dessen Mitglieder bzw. zwischen dem GC und der Beschwerdeführerin einzugehen, werden doch aus diesen Beziehungen keine vorliegend umstrittenen mehrwertsteuerlichen Folgen abgeleitet.

3.1.3 Phase nach übereinstimmender Änderung der Statuten (Zeit vom 24. März 1997 bis 30. September 2001)

3.1.3.1 Zum Verhältnis zwischen dem GC und seinen Mitgliedern:
Der Golfclub erteilt im eigenen Namen den Mitgliedern die Berechtigung, auf der Golfanlage zu spielen und die Infrastruktur zu benutzen. Die Mitglieder ihrerseits bezahlen den Jahresbeitrag und verpflichten sich, die Eintrittsgebühr zugunsten der Beschwerdeführerin zu leisten sowie eine gewisse Anzahl Aktien der Beschwerdeführerin zu kaufen.

3.1.3.1.1 Nach dem vorstehend Ausgeführten (E. 2.3.3) ist vorab zu prüfen, ob die Leistung der Mitglieder des GC im Rahmen eines Leistungsaustausches erfolgten.
Das Bundesverwaltungsgericht hatte sich bereits in einem Urteil vom 28. Dezember 2007 (A-1567/2006) mit einer sehr ähnlichen Konstellation wie vorliegend zu befassen, ebenfalls betreffend einen Golfclub bzw. eine Golfplatzbetriebs AG. Es hielt damals fest, es liege zweifelsfrei ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vor; die Leistung des Golfclubs (dieser räume den Mitgliedern die Spiel- und Nutzungsberechtigung der Golfanlage mitsamt Infrastruktur ein) sei in rechtsgenügender Weise wirtschaftlich verknüpft mit der Gegenleistung der Mitglieder (Bezahlung des Jahresbeitrags und Verpflichtung, Baukostenbeiträge an die Betreiberin der Infrastruktur zu leisten und deren Aktien zu kaufen). Mit Urteil vom 12. November 2008 (2C_90/2008) bestätigte das Bundesgericht diesen Entscheid. In einem weiteren Urteil vom 21. August 2009 (BVGE A-6152/2007), betreffend einen Golfclub kam das Bundesverwaltungsgericht ebenfalls zum Schluss, die von den Mitgliedern geleisteten Aufnahme- und Jahresgebühren würden zweifellos entrichtet, um auf der Golfanlage spielen und die Infrastruktur des Clubs nutzen zu können (a.a.O., E. 3.1).

Im vorliegenden Fall besteht kein Anlass zu einer abweichenden Beurteilung: Zweifelsfrei liegt ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vor; auch hier ist die Leistung des GC, welcher den Mitgliedern die Spiel- und Nutzungsberechtigung der Golfanlage mitsamt Infrastruktur einräumt, in rechtsgenügender Weise wirtschaftlich verknüpft mit der Gegenleistung der Mitglieder, welche in der Bezahlung des Jahresbeitrags und in der Verpflichtung, eine Eintrittsgebühr an die Beschwerdeführerin zu leisten und Aktien zu kaufen, besteht (vgl. E. 2.2.1.1 hiervor). Insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass in einer ersten Phase die Beschwerdeführerin selber die Spielberechtigungen erteilt hatte, unter der Bedingung, dass ihre Aktien erworben und ihr zudem die von der Generalversammlung festgesetzte Eintrittsgebühr bezahlt wurde (vgl. dazu E. 3.1.2), liegt klarerweise ein Leistungsaustausch vor. Dies entspricht denn auch allgemeiner Lebenserfahrung (vgl. dazu E. 2.3.1.1 hiervor): Mitglied in einem Golfclub wird man in aller Regel nicht, um das Spielen des Golfsports ganz allgemein zu fördern, sondern um selber Golf zu spielen und vom diesbezüglichen Angebot des Clubs Gebrauch zu machen. Soweit diesbezüglich aus dem Bundesgerichtsurteil 2A.594/2006 vom 9. November 2007 etwas anderes geschlossen werden könnte, kann dem das Bundesverwaltungsgericht nicht folgen.

An diesem Ergebnis vermögen die Vorbringen der Beschwerdeführerin nichts zu ändern. Soweit sie geltend macht, sie habe keine Spielberechtigungen erteilen können und deshalb sei keine Leistung der GAG im Rahmen einer unternehmerischen, wirtschaftlichen Tätigkeit erfolgt, übersieht sie, dass ihr als Gruppenträgerin auch die (Aussen-)Umsätze der anderen Gruppengesellschaften, hier also des GC zuzurechnen sind (vgl. E. 2.6 hiervor). Soweit sie vorträgt, die neuen Aktionäre der GAG würden eine Einlage zugunsten der Reserven dieser Gesellschaft erbringen und darauf sei auch mit der Emissionsabgabe abgerechnet worden, übersieht sie, dass vorliegend die Gegenleistung der Mitglieder darin besteht, dass diese sich dem GC gegenüber verpflichteten zugunsten der GAG einen à fonds perdu-Beitrag zu entrichten. Das heisst, die Gegenleistung besteht in dieser Verpflichtung und die Einlage an sich dient lediglich der betragsmässigen Bewertung dieser Leistung.

Da die Gegenleistung der Mitglieder nicht nur in einer Geldzahlung, sondern auch in einer Verpflichtung zugunsten einer Dritten (der Beschwerdeführerin) besteht, handelt es sich um einen sogenannten

tauschähnlichen Umsatz (E. 2.2.1.2 hiervor): Nebst der reinen Geldzahlung (Jahresbeitrag) verpflichten sich die Mitglieder gegenüber dem Golfclub, die fragliche Eintrittsgebühr zugunsten der Beschwerdeführerin zu leisten.

3.1.3.1.2 Zu prüfen bleibt somit im Weiteren, ob diese Leistungen allenfalls nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG unecht befreit sind, d.h. ob die Voraussetzung dieser Bestimmungen erfüllt sind (vgl. E. 2.3.2).

Vorliegend finden sich weder in den Statuten des GC (z.B. im Zweck gemäss Art. 2 der Vereinsstatuten vom 18. März 1996) noch in den Verfahrensakten Hinweise, dass der Verein die Erzielung eines Gewinns beabsichtige. Er stellt deshalb eine nicht gewinnstrebige Einrichtung im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG dar. Nach dem von ihm verfolgten Zweck fällt er unbestrittenerweise unter die Einrichtungen nach diesen Bestimmungen (vgl. E. 2.2.2).

Die Jahresbeiträge der verschiedenen Mitgliederkategorien sowie die Eintrittsgebühren von Aktiv- und Wochentagsmitgliedern werden auf Antrag des Vorstands von der Mitgliederversammlung festgelegt (Art. 9 der Statuten vom 18. März 1996). Daraus ergibt sich ohne weiteres, dass diese Gebühren je nach Mitgliederkategorie gemäss einem für alle Mitglieder der entsprechenden Kategorie gleichen Massstab erhoben werden und ihre Höhe unabhängig davon ist, ob überhaupt und bejahendenfalls in welchem Umfang das einzelne Mitglied die Anlagen und Einrichtungen des Beschwerdeführers tatsächlich nutzt. Die Einnahmen dienen gemäss der Zweckbestimmung des GC (Betrieb der Golfanlagen der Beschwerdeführerin sowie Organisation und Leitung des Spielbetriebs) sowie aufgrund der Zusammenarbeitsvereinbarung zwischen dem GC und der Beschwerdeführerin offensichtlich dazu, die Geldbedürfnisse des Vereins aufgrund der Verfolgung seiner Zwecke abzudecken. Den Akten sind jedenfalls keine Anhaltspunkte zu entnehmen, welche zu abweichenden Schlüssen führen würden. Es liegen somit Mitgliederbeiträge im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV vor (vgl. E. 2.2.2, 2.3.2.1). Damit sind sämtliche Voraussetzungen für eine unechte Befreiung von der Steuer gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG erfüllt. Infolgedessen ist gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 41 Abs. 1 MWSTG eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen (E. 2.2.3).

3.1.3.1.3 Zusammenfassend ist demnach festzuhalten, dass ein tauschähnlicher Umsatz zwischen dem GC und seinen Mitgliedern gegeben ist und die Gegenleistung in der Verpflichtung besteht, die fraglichen à fonds perdu-Beiträge an die Beschwerdeführerin zu bezahlen. Weiter ist festzuhalten, dass die fraglichen Leistungen unter Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG fallen. Sie sind sodann der Beschwerdeführerin in deren Eigenschaft als Gruppenträgerin zuzurechnen.

3.1.3.2 Zum Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem GC:
Aufgrund der Akten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin eine Leistung an den GC erbringt, indem sie diesem die Golfanlage samt Infrastruktur zum Gebrauch und zur Nutzung überlässt. Da die Beschwerdeführerin und der GC in einer Mehrwertsteuergruppe zusammengefasst sind und die Innenumsätze zwischen ihnen nicht der Besteuerung unterstehen (E. 3.1) – somit vorliegend nicht weiter relevant sind –, erübrigt es sich weiter darauf einzugehen, inwieweit die fraglichen Leistungen allenfalls gestützt auf Art. 14 Ziff. 17 bzw. Art. 18 Ziff. 21 MWSTG (Überlassung von Gründstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch) von der Steuer ausgenommen wären und welches die Gegenleistungen des GC waren.

3.1.3.3 Zum Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Mitgliedern des GC bzw. ihren Aktionären:
Die Beschwerdeführerin geht – für die hier relevante Periode – zu Recht davon aus, die à fonds perdu-Beiträge seien nicht etwa Gegenleistungen einer von ihr ausgerichteten steuerbaren Leistung an ihre Aktionäre bzw. an die Mitglieder des Golfclubs. Wie bereits ausgeführt übersieht sie dabei jedoch, dass hier nicht die à fonds perdu-Beiträge als solche im Sinn einer Gegenleistung für irgendwie geartete Leistungen ihrerseits steuerbar sind, sondern die Verpflichtung der Mitglieder des GC zur Entrichtung von à fonds perdu-Beiträgen (zugunsten der AG) als Gegenleistung zur Erteilung der Spielberechtigung durch den GC (vgl. E. 3.1.3.1.1 hiervor).

3.1.3.4 Zusammenfassend ist betreffend die Phase nach übereinstimmender Änderung der Statuten der Beschwerdeführerin und des GC (Zeit vom 24. März 1997 bis 30. September 2001) festzustellen, dass die ESTV die fraglichen Beiträge einerseits zu Unrecht der Mehrwertsteuer unterstellte, dass sie es aber andererseits – aus ihrer Sicht

konsequenterweise – ebenfalls zu Unrecht unterliess, eine diesen Beiträgen (bzw. aus Sicht der Beschwerdeführerin steuerausgenommenen Umsätzen) entsprechende Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen.

3.1.4 Betreffend den gesamten zu prüfenden Zeitraum ist festzuhalten, dass die ESTV somit zu Recht für die Phase vor Änderung der Statuten der Beschwerdeführerin und des GC (bis zum 24. März 1997) die fraglichen Einkaufsbeiträge der Mehrwertsteuer unterstellt hat (E. 3.1.2). In masslicher Hinsicht wird die Berechnung der ESTV nicht bestritten, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist. Diesbezüglich sind die Beschwerden daher abzuweisen.

Hingegen sind die Beschwerden für die Phase nach übereinstimmender Änderung der Statuten der Beschwerdeführerin und des GC (Zeit vom 24. März 1997 bis 30. September 2001) in dem Sinn teilweise gutzuheissen, als die fraglichen Einkaufsbeiträge einerseits zu Unrecht der Mehrwertsteuer unterworfen wurden, andererseits (aber auch) zu Unrecht keine diesen Beiträgen entsprechende Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen wurde (E. 3.1.3.4). Die Sache ist zur Vornahme der entsprechenden Korrekturen an die ESTV zurückzuweisen.

4.
Die Kosten für das vereinigte Beschwerdeverfahren werden auf Fr. 5'500.-- angesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Nach Art. 63 Abs. 1 VwVG werden die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Das für die Kostenverlegung massgebliche Ausmass des Unterliegens hängt vorab von den im Einzelfall in der Beschwerde gestellten Rechtsbegehren ab, wobei auf das materiell wirklich Gewollte abzustellen ist. Eine Rückweisung führt unter Kostengesichtspunkten selbst bei formell vollständigem Obsiegen lediglich zu hälftigem Obsiegen und zur entsprechenden Kostenauflage, da die Angelegenheit in der Hauptsache nach wie vor unentschieden bleibt (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 4.43).

Nach dem Gesagten sind die angefochtenen Entscheide betreffend die Belastung mit Umsatzsteuern für die Zeit nach übereinstimmender Änderung der Statuten der Beschwerdeführerin und des GC aufzuheben

und zu neuer Entscheidung, bei welcher auch die Vorsteuerabzugskürzung neu zu berechnen sein wird, zurückzuweisen; im Übrigen sind die Beschwerden abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 3'500.-- von der Beschwerdeführerin zu tragen. Der ESTV als Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Obsiegt eine Partei bloss teilweise, so besteht Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 Abs. 2 VGKE). Bei vorliegendem Verfahrensausgang ist der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung im Umfang von Fr. 3'000.-- (inkl. MWST und Auslagen) zuzusprechen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Verfahren A-1615/2006 und A-1616/2006 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerden werden teilweise gutgeheissen, die angefochtenen Entscheide teilweise aufgehoben und die Sache zur allfälligen weiteren Untersuchung sowie zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.
Die Verfahrenskosten werden der Beschwerdeführerin im Umfange von Fr. 3'500.-- auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von insgesamt Fr. 5'500.-- verrechnet. Die Differenz in der Höhe von Fr. 2'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

4.
Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 3'000.-- auszurichten.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Thomas Stadelmann	Keita Mutombo

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: