Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-838/2007
{T 0/2}

Urteil vom 9. November 2007

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

X._____, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTG; 1. Quartal 2001 bis
3. Quartal 2001, Mitgliederbeiträge, Spenden).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ mit Sitz in ... ist eine Genossenschaft im Sinn von Art. 828 ff. des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR, SR 220]). Sie wurde am 27. August 1992 erstmals im Handelsregister eingetragen. Sie hat die aktive Förderung der sparsamen und rationellen Energienutzung in den Bereichen Wohnen, Gewerbe, Landwirtschaft, Industrie, Dienstleistung und Verwaltung zum Zweck; sie realisiert Energiesparmassnahmen und errichtet Energieerzeugungsanlagen oder beteiligt sich daran und plant diese. Sie bezweckt auch die Verwaltung, den Betrieb und den Unterhalt aus dem Bereich der erneuerbaren Energien und künftiger Technologien, sowie die Aufklärung und sachgerechte Information über das Energiesparen und den Einsatz erneuerbarer Energieformen. Sie fördert die Zusammenarbeit mit interessierten Kreisen (Bund, Kanton, Gemeinden, Lehranstalten, Elektrizitätswerken, Verbänden u.a.).

Jedes Mitglied der X._____ war im zu beurteilenden Zeitraum zur Leistung eines Jahresbeitrages verpflichtet. Einzelmitglieder zahlten Fr. 50.--, Familienmitglieder Fr. 80.--, Gemeinden Fr. 0.10 pro Einwohner/in, Genossenschaften und Vereine Fr. 200.--, Kleinfirmen mit weniger als zehn Mitarbeitenden Fr. 200.--, Firmen mit 11 bis 100 Mitarbeitenden Fr. 500.--, Firmen mit 101 bis 1'000 Mitarbeitenden Fr. 1'000.-- und Firmen mit über 1'000 Mitarbeitenden Fr. 2'000.--. Private Mitglieder auf Lebenszeit schuldeten neben der Zeichnung eines Anteilscheins von mindestens Fr. 50.-- einen einmaligen Mitgliedschaftsbeitrag von Fr. 1'450.-- und Ehepaare nebst der Zeichnung von Anteilscheinen von Fr. 100.-- einen einmaligen Mitgliedschaftsbeitrag von Fr. 1'900.--. Genossenschafter/innen mit Anteilscheinen über Fr. 2'000.-- bezahlten keinen Mitgliederbeitrag. Die Anteilscheine lauteten über Fr. 50.--, Fr. 500.-- und Fr. 1'000.--. Beim Ausscheiden wurden Anteilscheine nur ausbezahlt, wenn der Anteil eines Mitglieds mehr als Fr. 500.-- betrug. Die Finanzierung der X._____ erfolgt durch Genossenschaftsanteile, Mitgliederbeiträge, anlagenbezogene Anteilscheine, welche für den Bau konkreter Energieanlagen verwendet werden, Darlehen, Honorareinnahmen aus der Realisation von Projektaufträgen, Aufragsvermittlungen und Beratungen, durch

andere selbst erarbeitete Mittel, Fremdkapital und Unterstützungsbeiträge, Schenkungen und Legate.

Ein allfälliger Reinertrag der X._____ diente zunächst der Äuffnung des Reservefonds. Ein verbleibender Überschuss konnte zur Verzinsung der Anteilscheine verwendet werden. Der Zinsfuss wird durch die Generalversammlung unter Berücksichtigung der Bilanz und der Erfolgsrechnung festgesetzt. Er darf höchstens 5% betragen. Gemäss der von der X._____ herausgegebenen Broschüre ... 2/02 können Genossenschafter Genossenschaftsanteilscheine mit einer Stückelung von Fr. 1'000.-- zeichnen. Sie legen dabei eine Mindestdauer von 5, 10 oder 20 Jahren fest und wählen, je nach Laufzeit, eine maximale Verzinsung von 0% bis 4%. Die Geschäftsleitung der X._____ strebt eine jährliche Verzinsung von 3% bis 4% an und macht darauf aufmerksam, dass ein tiefer maximaler Zinssatz zur Entwicklung von mehr Projekten der X._____ führe. Von der Höhe des Genossenschaftskapitals hängen offenbar die Bankkredite ab, die die X._____ aufnehmen kann.

Schliesslich fordert die X._____ ihre Mitglieder auch auf, durch Spenden den Zweck der Genossenschaft zu unterstützen, was diese bei Einzahlungen durch Ankreuzen im (roten) Einzahlungsschein kenntlich machen können.

B.
Die X._____ ist seit dem 1. Januar 1999 gemäss Art. 21 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Im Januar 2002 führte die Verwaltung bei der X._____ eine Kontrolle durch, auf Grund derer die ESTV die Genossenschaft für die Steuerperiode 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2001 (Zeit vom 1. Januar bis 30. September 2001) mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 14. Januar 2002 den Betrag von Fr. ... nebst Verzugszins von 5% seit dem 30. August 2001 nachbelastete.

Die X._____ forderte, da sie mit der EA Nr. ... nicht einverstanden war, einen anfechtbaren Entscheid, den die ESTV am 23. September 2002 erliess. Die dagegen eingereichte Einsprache vom 21. und 26. Oktober 2002 wies die ESTV mit dem Einspracheentscheid vom 29. Dezember 2006 ab und machte geltend, die X._____ sei eine gewinnstrebige Einrichtung; bei einer Genossenschaft stehe die

Vermittlung von Vorteilen in Sachwerten im Vordergrund. Nicht zwingend notwendig für das Vorliegen der Gewinnstrebigkeit sei die tatsächliche Erzielung von Gewinnen. Bei der Feststellung der Höhe des Entgelts sei massgebend, was der Leistungsempfänger tatsächlich für den Erhalt der Leistung aufwende und nicht was er minimal aufwenden müsse. Bezahle ein Mitglied mehr als die in den Statuten vorgesehenen minimalen Fr. 50.--, so sei der effektiv bezahlte Mitgliederbeitrag massgebend. Von einer Spende könne nur ausgegangen werden, wenn diese ausdrücklich als solche bezeichnet werde. Einnahmen aus den steuerbaren Mitgliederbeiträgen und allfälligen Spenden seien auf separaten Ertragskonten zu buchen. Ansonsten sei eine leichte und zuverlässige Feststellung der steuerbaren Umsätze nicht gewährleistet.

C.

Die X._____ (Beschwerdeführerin) reichte am 31. Januar 2007 beim Bundesverwaltungsgericht gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 29. Dezember 2006 Beschwerde ein mit dem Begehren, dieser sei unter Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV kostenpflichtig aufzuheben. Die Beschwerdeführerin machte geltend, die Mitgliedereinnahmen und Spenden machten zwischen mindestens 66% und maximal 90% des Gesamtumsatzes aus. Eine Verzinsung des Anteilscheinkapitals sei deshalb nur aus Einnahmen möglich, welche die Genossenschafter der Beschwerdeführerin zuvor als Mitgliederbeiträge oder Spenden zur Verfügung gestellt hätten. Es müsse als völlig abwegig bezeichnet werden, in diesem Zusammenhang eine Gewinnstrebigkeit zu erkennen. Die Voraussetzungen für eine gänzliche oder zumindest teilweise Steuerbefreiung bezüglich der direkten Bundessteuern dürfte erfüllt sein und auf kantonaler Ebene sei die Steuerbefreiung durch den Kanton ... zugestanden worden, solange die Beschwerdeführerin keine wesentlichen Jahresgewinne ausweise. Die Statuten der Beschwerdeführerin sähen eine maximale Verzinsung von 5% (des Anteilscheinkapitals) vor; eine im Verhältnis zum Risiko adäquate Verzinsung könne auch unter Berücksichtigung des für den Anteilscheininhaber in den vergangenen Jahren nicht erzielten Ertrags nicht erzielt werden. Der Bestand per Ende 2001 belaufe sich auf maximal rund 11'460 Mitglieder. Dies ergebe bei einem Mitgliederbeitrag von Fr. 50.-- Mitgliedereinnahmen von total Fr. 573'000.--. Die restlichen Einnahmen stellten somit Spenden dar, die als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze gälten.

D.
Mit Schreiben vom 29. März 2007 beantragte die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und verzichtete auf die Einreichung einer Vernehmlassung.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird soweit entscheidwesentlich im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses 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. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Ebenfalls ist die ESTV eine Vorinstanz im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Auf die frist- und formgerecht erhobene Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER, in ANDRÉ MOSER/PETER UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

2.

2.1 Die Steuerbarkeit bedingt gemäss Art. 5 MWSTG, dass Lieferungen und Dienstleistungen gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem mehrwert-

steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Leistung und der Gegenleistung erforderlich. Es muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (BGE 126 II 451 ff. E. 6; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer Revue [StR] 2001 S. 55 ff. E. 6; Urteil des Bundesgerichts 2A. 175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1345/2006 vom 12. Juni 2007 E. 2.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.).

2.2 Art. 33 Abs. 2 Satz 1 MWSTG unterscheidet explizit zwischen Spenden, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können, und jenen Spenden, die nicht in diesem Sinn eine Gegenleistung darstellen und nicht steuerbares Entgelt bilden (vgl. auch Art. 38 Abs. 8 Satz 1 MWSTG). Im ersten Fall, wo eine Spende Teil eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs darstellt, wird auch etwa von unechten Spenden oder unechten Zuschüssen und in der zweiten Konstellation von echten Spenden gesprochen (vgl. statt vieler: IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 39 ff. zu Art. 33 Abs. 1 und 2; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1200 f.). Echte Spenden dienen der Erstellung von Leistungen (Umsätzen) und wirken sich auf den Preis des Produkts aus (BGE 126 II 459 E. 8b). Sie streben die Förderung oder Unterstützung von sonst nicht lebensfähigen Aktivitäten oder der Vermarktung von Produkten oder Dienstleistungen zu gegenüber dem Marktpreis reduzierten Preisen an und bilden zusätzliche Einnahmen, die den Umsatz ergänzen. Hier kommt die verhältnismässige Vorsteuerkürzung zur Anwendung (BGE 132 II 362 E. 7.1; Urteil des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.5).

2.3 Ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 17 MWSTG) sind von der Mehrwertsteuer unecht befreit die Umsätze, die nichtgewinnstrebige Einrichtungen mit unter anderem politischer, gewerkschaftlicher, wirtschaftlicher und kultureller Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen

statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen (Art. 18 Ziff. 13 MWSTG; Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 10 der [per 1. Januar 2007 aufgehobenen] Bestimmungen der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaften vom 18. April 1999 [BV, SR 101]).

2.3.1 Als nicht gewinnstrebig ist zunächst eine Einrichtung zu qualifizieren, wenn sie ihre Leistungen an die Mitglieder zu kostendeckenden Konditionen erbringt und die statutarisch festgesetzten Beiträge so festlegt, dass eine ausgeglichene Erfolgsrechnung präsentiert werden kann (CAMENZIND/HONAUER/ VALLENDER, a.a.O., Rz. 750). Charakteristische und wesensbestimmende Elemente der nicht gewinnstrebigen Einrichtung sind ausserdem die Rechtsform des Vereins oder allenfalls der Genossenschaft, der Umstand, dass ideelle Zwecke verfolgt werden und normalerweise keine Führung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verbunden ist, die Definition eines Gemeinschaftszwecks für alle Beteiligten und die Erhebung von Beiträgen, die für alle gleich sind, oder für alle nach den gleichen Massstäben festgelegt werden (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 752). Die betroffene Einrichtung darf sodann nicht versuchen, systematisch Gewinne zu erzielen. Dies äussert sich vorab in ihren Beziehungen zu Dritten. Die Mitglieder dürfen 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 (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 24. August 2007, a.a.O., E. 4; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 14. April 1999, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.93 E. 4b; NICOLAS BUCHEL, mwst.com, a.a.O., Rz. 5 zu Art. 18).

2.3.2 Die SRK hat in ständiger Rechtsprechung (zu Art. 14 Ziff. 11 MWSTV) festgehalten, wie für alle mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen setze die Steuerbarkeit der Leistungen von Personenvereinigungen an ihre Mitglieder einen Leistungsaustausch, das heisst Entgeltlichkeit, voraus. Werde ein Beitrag geleistet, damit die Vereinigung die allgemeinen statutarischen Aufgaben erfüllen könne und wolle das Mitglied durch seinen Beitrag lediglich den Zweck der Vereinigung fördern, handle es sich um sogenannte echte Mitgliederbeiträge. Es bestehe bei diesen kein Leistungsaustausch zwischen Vereinigung und Mitglied und sie würden vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer nicht erfasst. Erbrächten die Vereinigungen

neben den Grundaufgaben gegenüber einzelnen Mitgliedern oder auch Nichtmitgliedern hingegen individuelle Leistungen und erhielten sie dafür eine besondere Vergütung, sei ein Leistungsaustausch anzunehmen. Diesfalls handle es sich um einen so genannten unechten Mitgliederbeitrag , der in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer falle (statt vieler: Entscheid der SRK vom 25. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.10 E. 2b/aa mit zahlreichen Hinweisen; Entscheid der SRK vom 2. August 2006 [SRK 2004-069] E. 2a/aa).

Das Bundesgericht hebt in seiner neueren Rechtsprechung ebenfalls hervor, dass für die Beurteilung, ob Umsätze nach Art. 18 Ziff. 13 MWSTG vorliegen und für die Abgrenzung zu den steuerbaren Leistungen, der Begriff des Entgelts (Leistungsaustausch) von Bedeutung sei (Urteil vom 30. April 2004, veröffentlicht in ASA 75 S. 234 ff., E. 2.1, 2.2; Urteil 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006 E. 2.1, 2.2). Zudem verwendet es nunmehr auch die Terminologie der echten und unechten Mitgliederbeiträge. Erhält das einzelne Mitglied für den von ihm geleisteten Beitrag eine konkrete Gegenleistung, so spricht das Bundesgericht von unechten Beiträgen. Werden dagegen statutarisch festgelegte Beiträge dem Vereinszweck entsprechend eingesetzt und kommen die damit verbundenen Leistungen allen Mitgliedern zugute, so handle es sich um echte Mitgliederbeiträge (Urteile vom 30. April 2004, veröffentlicht in ASA 75 S. 234 ff. E. 2.1, 2.2, 3.2; Urteil 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006 E. 2.1, 2.2; zur älteren Rechtsprechung: Urteil vom 25. August 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 172 ff. E. 10 mit Hinweisen).

Für die Annahme eines echten Mitgliederbeitrags ohne Leistungsaustausch spricht etwa, wenn a) die Beiträge gleich hoch sind oder nach einem für alle Mitglieder gültigen und allgemein verbindlichen Bemessungsschema erhoben werden, oder wenn b) die Vereinstätigkeit sich an einen unbestimmten, nicht individualisierten Adressatenkreis richtet, was bei der Erbringung von statutarischen Leistungen, die nicht an einzelne Mitglieder gehen, vermutet wird (Urteil des Bundesgerichts vom 30. April 2004, veröffentlicht in ASA 75 S. 234 ff.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 4; Entscheid der SRK vom 25. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.10, E. 2b/aa mit Hinweisen).

2.4

2.4.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. MWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern hat. Die Verwaltung ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1476/2006 und A-1492/2006 vom 26. April 2007 E. 4.2.1; ISABELLE HOMBERGER GUT, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 1 ff. zu Art. 46; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1579 ff.).

2.4.2 Der Steuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Berechnung der Mehrwertsteuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen (Art. 58 Abs. 1 MWSTG). Es steht ausser Zweifel, dass der Verwaltung die Kompetenz zusteht, Weisungen und Bestimmungen zu erlassen, um eine wirksame Steuerkontrolle zu ermöglichen. Sie ist hierzu sogar verpflichtet, sofern die Art einer bestimmten Tätigkeit von Mehrwertsteuerpflichtigen es erfordert (BGE 123 II 16 E. 9). Zum Ziel einer leicht und zuverlässig durchführbaren Steuerkontrolle sowohl durch den Pflichtigen selbst als namentlich auch durch die ESTV ist es gerechtfertigt, dass die als Buchungsbelege dienenden Einzahlungsscheine nach steuerpflichtigen und solchen Eingängen aufzuteilen sind, die nicht Entgelt darstellen. Denn der Mehrwertsteuerpflichtige hat zu beachten, dass das Verfolgen der Geschäftsvorfälle vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung sowie in umgekehrter Richtung ohne grossen Zeitverlust gewährleistet ist (Entscheid der SRK vom 10. Juni 1998, veröffentlicht in VPB 63.25 E. 3d/bb; die von der ESTV herausgegebene Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001] Rz. 893, bzw. Broschüre Rechnungswesen Mehrwertsteuer vom Februar 1994, S. 11).

2.4.3 Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, so nimmt die Verwaltung eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor (Art. 60 MWSTG). Unterlässt es der Steuerpflichtige, Mitgliederbeiträge oder Spenden gesondert zu verbuchen, fehlen wesentliche für die korrekte Berechnung der geschuldeten Mehrwertsteuer erforderliche Sachverhaltselemente (vgl. Art. 58 Abs. 1 MWSTG), namentlich die Höhe des Entgelts, das auf die steuerpflichtigen Leistungen entfällt. Die ESTV ist in solchen Fällen nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, den Anteil der mehrwertsteuerpflichtigen Komponenten nach pflichtgemässem Ermessen gemäss Art. 60 MWSTG zu schätzen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.5.2; auch nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Recht der Warenumsatzsteuer war die ESTV befugt und verpflichtet, die Umsätze nach pflichtgemässem Ermessen durch Schätzung festzulegen, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorlagen: ASA 63 S. 233, 63 S. 234, 61 S. 819, 58 S. 383, 57 S. 575). Im Fall von Tätigkeiten, die teilweise steuerbar und teilweise von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind, ist eine gesonderte Fakturierung und Verbuchung unerlässlich.

3.

Im vorliegenden Fall hat die ESTV die statutarischen Mitgliederbeiträge nicht von der Mehrwertsteuer ausgenommen und die behaupteten Gönnerbeiträge (Spenden) nicht separat ausgeschieden, mit der Begründung, einerseits könne nach Art. 21 der Statuten der Beschwerdeführerin ein verbleibender Überschuss zur Verzinsung der Anteilscheine verwendet werden, und die Beschwerdeführerin werde deshalb als gewinnstrebige Einrichtung qualifiziert, und anderseits habe die Beschwerdeführerin die Mitgliederbeiträge und die Spenden nicht gesondert fakturiert und verbucht. Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie sei keine gewinnstrebige Einrichtung und Gönnerbeiträge bzw. Spenden seien von der Mehrwertsteuer ausgenommen.

3.1 Der Hauptzweck der Beschwerdeführerin besteht in der Förderung der sparsamen und rationellen Energienutzung. Sie kann diesen Zweck und ihre übrigen Zwecke am besten erreichen, wenn sie möglichst viele Mitglieder wirbt, die ihr neben den jährlichen Mitgliederbeiträgen auch Eigenkapital in Form von gezeichneten Anteilscheinen zur Verfügung stellen. Je mehr Eigenkapital sie aufweist,

umso mehr (Bank)-Kredite kann sie erhalten und umso mehr Projekte kann sie finanzieren bzw. realisieren.

Zur besseren Gewinnung von Eigenkapital hat die Beschwerdeführerin daher in ihren Statuten den Anreiz geschaffen, die gezeichneten Anteilscheine gemäss Gesellschafterbeschluss bis zu 5% zu verzinsen, wobei die Geschäftsleitung lediglich, aber immerhin einen Zins von 3% bis 4% pro Jahr anstrebt. Selbst wenn ein solcher Zins bis anhin offensichtlich infolge von in der Vergangenheit erlittenen Verlusten nicht hat ausbezahlt werden können, bleibt es das erklärte Ziel der Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin, das gesamte Anteilscheinkapital, das am 31. Dezember 2000 Fr. 1'412'673.-- betragen hatte, zu verzinsen. Dieser angestrebte Zins von 3% bis 4% entspricht dabei einer mittleren Anlagestrategie, wie sie bekanntermassen auch von Kreditinstituten verfolgt wird. Um eine solche Verzinsung des Anteilscheinkapitals zu erreichen, muss und will die Beschwerdeführerin einen entsprechenden Gewinn erwirtschaften. Entgegen der Darstellung der Genossenschaft kann diese die für die Verzinsung des Anteilscheinkapitals benötigten Mittel nicht allein aus den Gönner- und den Mitgliederbeiträgen erzielen. Sie hat auch aus anderen Bereichen Erträge, so aus den Energiespar- und den Photovoltaikanlagen, sie hat Leasingertrag aus Sonnenkollektoranlagen und Solarmobil und sie hat Beratungserträge, Sponsorenbeiträge und Finanzerträge (vgl. Jahresrechnung 2001). Diese Erträge kann sie in ihrer Preisgestaltung so ausrichten, dass sie (mittelfristig) einen Gewinn erzielen kann, der der Generalversammlung für die wenn vielleicht auch nur bescheidene Verzinsung des Anteilscheinkapitals zur Verfügung steht. Auf kantonaler Ebene ist deshalb der Beschwerdeführerin vom Kanton ... auch nur solange die Befreiung von der direkten Steuer zugesprochen worden, als sie keine wesentlichen Jahresgewinne ausweist. Für die Mehrwertsteuer ist dies ohne Belang, denn nicht der Ausweis eines Gewinns ist nach Art. 18 Ziff. 13 MWSTG für die Steuerausnahme entscheidend, sondern der Umstand, dass ein Gewinn nicht einmal angestrebt wird.

Die Beschwerdeführerin führt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (E. 2.3.1); sie plant und errichtet Energieerzeugungsanlagen wie Photovoltaikanlagen, an denen sie sich auch beteiligen kann. Die Beschwerdeführerin verleast ausserdem Sonnenkollektoren und Solarmobile mit entsprechendem Ertrag; sie führt sodann Beratungsaufträge im Energiebereich aus, aus denen sie Beratungshonorare gene-

riert. Offensichtlich versucht sie, systematisch Gewinne zu erzielen, selbst wenn sie diese (neben der Verzinsung des Anteilscheinkapitals ihrer Mitglieder) zur weiteren Verwendung im Sinn ihrer Zweckbestimmung wieder investiert.

Die Beschwerdeführerin ist damit gewinnstrebig, was sich in ihren Beziehungen zu den Genossenschaftern und Anteilscheininhabern äussert, die direkte materielle Vorteile aus der Tätigkeit der Genossenschaft erzielen können und auch erzielen sollen (E. 2.3). Die Voraussetzung der Steuerausnahme nach Art. 18 Ziff. 13 MWSTG ist folglich in dieser Hinsicht nicht erfüllt.

3.2 Dennoch ist die Beschwerde aus einem anderen Grund teilweise gutzuheissen: Durch die korrekte Feststellung des Sachverhalts ist zu ermitteln, inwieweit die Beiträge der Genossenschafter mangels eines Leistungsaustauschs sich dem Geltungsbereich der Mehrwertsteuer entziehen (E. 2.3.2) und damit echte Mitgliederbeiträge darstellen, oder ob es sich um unechte Mitgliederbeiträge handelt, denen ein Leistungsaustausch zugrunde liegt. Die ESTV hat diese Abgrenzung im vorliegenden Fall nicht gemacht; sie hat die Mitgliederbeiträge der Genossenschafter allein deswegen der Mehrwertsteuer unterstellt, weil sie die Beschwerdeführerin zu Recht als gewinnstrebig betrachtet hat. Sie hat es aber unterlassen abzuklären, ob und inwieweit diese Mitgliederbeiträge dem Geltungsbereich der Mehrwertsteuer wie oben ausgeführt nicht unterstehen. Soweit die Beschwerdeführerin tätig wird, um mit Hilfe der Mitgliederbeiträge Genossenschaftszwecke für sämtliche Genossenschafter zu erfüllen, leistet sie nicht an einen einzelnen Genossenschafter. Sie verwirklicht nur aber immerhin ihren Zweck (bzw. ihre allgemeinen Aufgaben, quasi ihre Existenz). Der Genossenschafter will durch seinen Beitrag lediglich den Zweck der Gesellschaft fördern, zu dessen Erreichung sich die Genossenschafter zusammengeschlossen haben. In diesem Fall handelt es sich um echte Mitgliederbeiträge (oder Genossenschaftsbeiträge), für die ein Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und den Genossenschaftern nicht besteht. Mangels Entgeltlichkeit werden sie daher nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst. Würde demgegenüber die Beschwerdeführerin im Austausch mit diesen Mitgliederbeiträgen an einzelne Genossenschafter oder auch an andere Empfänger individuelle Leistungen erbringen, dann erfolgten diese entgeltlich und unterlägen der Steuer. Ein Leistungsaustausch zwi-

schen der Gesellschaft und den Genossenschaftern wäre also anzunehmen, sobald sie gegen den Mitgliederbeitrag eine besondere Leistung erbringt. Folglich handelte es sich um einen sog. unechten Mitgliederbeitrag , der in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fällt. Indizien für einen Leistungsaustausch liegen in der individuellen Ausgestaltung des Beitrags je nach dem Grad der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme der Leistung. Gleiche Beiträge aller Genossenschafter für gleichzeitig allen Genossenschaftern erbrachte Leistungen sprechen indes eher für das Vorhandensein echter Mitgliederbeiträge (zum Ganzen: Entscheide der SRK vom 24. August 2004 [SRK 2002-131] E. 2b, veröffentlicht in VPB 69.10, vom 6. April 2000 [SRK 1999-143] E. 3e, veröffentlicht in VPB 64.111, vom 27. Februar 2002 [SRK 2001-055], E. 2).

Das Bundesverwaltungsgericht kann aufgrund der vorliegenden Akten und im Hinblick auf den Umfang der Untersuchung die für diese erforderlichen Sachverhaltsabklärungen nicht selbst vornehmen und hat deshalb die Sache zur neuen Beurteilung im Sinn der Erwägungen an die ESTV zurückzuweisen (MOSER, a.a.O. Rz. 3.87). Unumgänglich ist die Rückweisung ohnehin dann, wenn es sich, wie im vorliegenden Fall, herausstellt, dass die Vorinstanz den Sachverhalt unvollständig festgestellt und damit Art. 49 Bst. b VwVG verletzt hat (MOSER, a.a.O. Rz. 3.88; ANDRÉ MOSER, mwst.com, a.a.O. Rz. 9 zu Vorbem. Art. 65 bis 68). Die Beschwerde ist daher im Sinn der Erwägungen gutzuheissen.

4.
Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.-- für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht teilweise im Umfang von Fr. 1'000.-- zu tragen. Sie werden mit dem Kostenvorschuss der Beschwerdeführerin von Fr. 3'000.-- verrechnet; der Rest von Fr. 2'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet. Eine Parteientschädigung wird der nicht vertretenen Beschwerdeführerin nicht ausgerichtet.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen teilweise gutgeheissen,

der Einspracheentscheid der ESTV vom 29. Dezember 2006 wird aufgehoben und die Sache zur Neubeurteilung an die ESTV zurückgewiesen.

2.
Die Beschwerdeführerin trägt Verfahrenskosten von Fr. 1'000.--, die mit dem Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet werden. Der Rest von Fr. 2'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Johannes Schöpf

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: