Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-3452/2007
{T 0/2}

Urteil vom 16. September 2008

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____,
vertreten durch _____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Mitgliederbeiträge (1/1998-4/2000).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ stellt einen Verein dar mit dem Zweck, durch einen Zusammenschluss aller am (...)markt [Branche] Beteiligten die gemeinsamen Interessen zu wahren und zu fördern (Statuten der X._____ vom ...). Sie ist seit 1. Januar 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
An diversen Tagen im Januar und Februar 2005 führte die ESTV bei der X._____ eine Steuerkontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob sie für die Perioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 u.a. mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 309'609 vom 9. Februar 2005 eine Steuernachforderung im Betrag von Fr. 43'234.--, zuzüglich Verzugszins. Die Nachforderung resultierte aus dem Vorhalt, Mitgliederbeiträge in der Form sowohl eines „Grundbeitrages“ als auch eines „variablen Teils“ stellten steuerausgenommene Umsätze dar (recte: stellten Entgelte für steuerausgenommene Umsätze dar) mit der Folge, dass die X._____ den Vorsteuerabzug entsprechend zu kürzen habe. In der Folge liess die X._____ die Nachforderung bestreiten und im Wesentlichen geltend machen, dass nur die Grundbeiträge ihrer Mitglieder unter die Steuerausnahme fielen, jedoch nicht auch die „variablen Leistungsbeiträge“. Entsprechend führten die variablen Leistungsbeiträge zu keiner Kürzung ihres Vorsteuerabzuges. Überdies lasse die ESTV unberücksichtigt, dass ein Teil der Mitgliederbeiträge von ihr als Inkassostelle „eins zu eins“ an den Y._____ weitergeleitet werde. Ein solcher „Durchlaufposten“ dürfe nicht in die Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung einfliessen. Gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben habe sie sich darauf verlassen dürfen, dass die ESTV die Zweiteilung der Mitgliederbeiträge in solche, die zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen und in andere, sowie die Annahme eines Durchlaufpostens akzeptiert habe.

C.
Am 7. Juni 2005 liess die ESTV der X._____ mitteilen, dass die an den Y._____ weitergeleiteten Mitgliederbeiträge als Durchlaufposten zu betrachten und somit bei der Berechnung der Vorsteuer-abzugskürzung nicht zu berücksichtigen seien. Sie schrieb der

X._____ den entsprechenden Steuerbetrag von Fr. 2'096.-- gut. An der Restforderung hielt sie fest.

D.
Daraufhin liess die X._____ die Restforderung bestreiten und einen einsprachefähigen Entscheid verlangen. Am 22. Februar 2006 entschied die ESTV, der durch die X._____ erhobene statutarisch festgesetzte Mitgliederjahresbeitrag, bestehend aus Mitgliederbeitrag und Leistungsbeitrag, sei nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV – ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug – von der Steuer ausgenommen. Die X._____ habe für die fraglichen Perioden zu Recht Fr. 41'138.-- (Fr. 43'234.-- ./. Fr. 2'096.--), zuzüglich Verzugszins, bezahlt. Zur Begründung führte die Verwaltung im Wesentlichen an, eine Steuerausnahme liege vor, wenn der Beitrag von allen Mitgliedern entrichtet werden müsse und sich nicht über die Art und den Umfang der individuell bezogenen Leistungen pro Mitglied definiere. Auch die fraglichen Leistungsbeiträge würden jedem Mitglied unabhängig von den bezogenen Leistungen in Rechnung gestellt und folglich nicht nur jenen Mitgliedern, die die individuellen Leistungen tatsächlich beziehen. Eine Steuerausnahme liege bereits deshalb nicht vor. Überdies handle es sich bei den Leistungen, die gegen den Mitglieder- und den Leistungsbeitrag erbracht würden, um solche, die sich aus dem Gemeinschaftszweck ergäben.

E.
Mit Einsprache vom 23. März 2006 liess die X._____ beantragen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und dementsprechend die bezahlten Fr. 41'138.--, nebst des Verzugszinses in Höhe von Fr. 6'076.--, zurückzuerstatten sowie ein Vergütungszins auszurichten. Zur Begründung nahm die X._____ im Wesentlichen den bis anhin vertretenen Standpunkt ein. Am 30. März 2007 wies die ESTV die Einsprache ab. Zur Begründung ihres Einspracheentscheides hielt die Verwaltung im Wesentlichen dafür, der Zweck der X._____ werde in den Statuten sehr weit gefasst. Dieser umfasse sämtliche Dienstleistungen der X._____, woraus folge, dass auch mit dem Leistungsbeitrag Verrichtungen finanziert würden, die sich aus dem Gemeinschaftszweck ergäben. Die einzelnen Mitglieder nähmen im Gegenzug mit dem Leistungsbeitrag keine Sonderleistungen der X._____ in Anspruch. Der Leistungsbeitrag sei denn auch nicht aufwandabhängig ausgestaltet, sondern bemesse sich nach den im Inland ausgelieferten bzw. nach den importierten Quadratmetern (...)

[Material] oder in Promillen der Lohnsumme. Der Leistungsbeitrag sei zwar nicht summenmässig identisch, dessen Höhe sei aber nach objektiven Kriterien bestimmbar, und es werde für alle Mitglieder der gleiche Massstab angewendet. Die Pflicht zur Bezahlung des Leistungsbeitrages bestehe auch, wenn überhaupt keine Leistung in Anspruch genommen werde. Dieser bilde folglich einen Teilbetrag des statutarisch geschuldeten Mitgliederbeitrages im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV. Die Kürzung des Vorsteuerabzugs erweise sich deshalb als rechtens. Die Voraussetzungen an den Vertrauensschutz seien nicht erfüllt.

F.
Am 16. Mai 2007 lässt die X._____ gegen diesen Einspracheentscheid beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde einreichen und beantragen, diesen aufzuheben unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der ESTV; die bezahlte Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 41'138.--, nebst des Verzugszinses in Höhe von Fr. 6'076.--, sei zurückzuerstatten sowie ein Vergütungszins auszurichten. Zur Begründung trägt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, sie erbringe bestimmte Leistungen nicht nur an ihre Mitglieder, sondern auch an Dritte; bereits aus diesem Grund könnten jene Leistungen, welche mit dem Leistungsbeitrag abgegolten werden, nicht Gegenstand der Steuerausnahme gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bilden. Ferner erziele sie – wenn auch nur in geringem Masse – Gewinne, was einer Steuerausnahme ebenfalls abträglich sei. Diese sei auf Mitgliederbeiträge (hier die „Grundbeiträge“) beschränkt, die zur Verwirklichung des Gemeinschaftszweckes im Interesse aller Mitglieder erfolgten. Die Leistungsbeiträge jedoch dienten einer Abgeltung von Sonderleistungen gegenüber einzelnen Mitgliedern und würden deshalb der Mehrwertsteuer unterliegen. Entsprechend berechtigten sie zum Vorsteuerabzug.

G.
Mit Vernehmlassung vom 10. Juli 2007 beantragt die ESTV, die Beschwerde abzuweisen und ihren Einspracheentscheid zu bestätigen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt nach Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Der angefochtene Einspracheentscheid stellt eine solche Verfügung dar und erging durch eine Vorinstanz im Sinne von Art. 33 Bst. d VGG. Das Bundesverwaltungsgericht erweist sich als zur Behandlung der Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem VwVG. Die Beschwerdeführerin hat den angefochtenen Einspracheentscheid frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch diesen beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich zwischen Anfang 1998 und Ende 2000 und damit vor Inkrafttreten des MWSTG zugetragen, so dass in materiellrechtlicher Hinsicht auf das vorliegende Verfahren grundsätzlich noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV von 1994, AS 1994 1464) anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

2.
2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen sowie im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV).

Damit eine steuerbare Dienstleistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 4 Bst. c MWSTV]). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom

28. Dezember 2007 E. 2.2.1, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49 E. 2a/cc). Die Annahme eines solchen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 451 E. 6a, mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und 8).

2.2

2.2.1 Die Bundesverfassung beauftragte den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen (MWSTV), die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 in der bis Ende 2006 gültigen Fassung; BV-alte Fassung). Danach sind Leistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen, ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug von der Steuer ausgenommen (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 10 und Bst. d BV-alte Fassung). Nach der MWSTV sind jene Umsätze von der Steuer ausgenommen, die nichtgewinnstrebige Einrichtungen mit u.a. wirtschaftlicher Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen (Art. 14 Ziff. 11 MWSTV).

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

daher nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst. Demgegenüber ist ein Leistungsaustausch zwischen der Personenvereinigung und den Mitgliedern anzunehmen, sobald sie an das Mitglied eine besondere Leistung erbringt. Diesfalls handelt es sich um einen sog. unechten Mitgliederbeitrag, der in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fällt. Indizien für einen Leistungsaustausch liegen in der individuellen Ausgestaltung des Beitrages je nach dem Grad der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme der Leistung. Gleiche Beiträge aller Mitglieder für gleichzeitig allen Mitgliedern erbrachte Leistungen sprechen indes eher für das Vorhandensein echter Mitgliederbeiträge (statt vieler: Entscheide der SRK vom 24. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.10 E. 2b/aa, vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 3e; Bestätigung dieser Rechtsprechung mit Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1420/2006 vom 10. April 2008 E. 2.4.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 239 ff.). Das Bundesgericht ist dem Grundsatze nach diesen Abgrenzungskriterien gefolgt (vgl. z.B. Urteile des Bundesgerichts 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 E. 4.3, 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006 E. 2.2, 2A.334/2003 vom 30. April 2004, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 234 ff. E. 2.2, 3.2).

2.2.3 Keine anderen Schlüsse dürfen aus Art. 14 Ziff. 11 MWSTV gezogen werden, demgemäss die Umsätze, die durch die dort aufgeführten Vereinigungen an ihre Mitglieder gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbracht werden, von der Steuer ausgenommen sind. Offensichtlich haben Verfassungs- und Verordnungsgeber übersehen, dass die echten Mitgliederbeiträge mangels mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden (E. 2.1 und 2.2.2 hievor; vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts 2C-743/2007 vom 9. Juli 2008 E. 4.6 in fine, welches echte Mitgliederbeiträge als sogenannte Nichtumsätze bezeichnet). Es wäre deshalb eigentlich gar nicht möglich, solche Umsätze von der Steuer auszunehmen im Sinne von Art. 14 MWSTV. Systemnotwendigerweise könnten an sich nur Umsätze ausgenommen werden, die vorab im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer liegen. Art. 14 Ziff. 11 MWSTV könnte demnach für echte Mitgliederbeiträge grundsätzlich gar keine Anwendung finden. Darunter fielen vielmehr allfällige Beiträge, die die Mitglieder neben den echten Mitgliederbeiträgen und aufgrund der Statuten zu leisten haben (statt vieler: Entscheid der

SRK vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 3e). Die Verfassung sieht nun aber ausdrücklich vor, dass die Beantwortung der Frage, ob Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV vorliegen, davon abhängt, dass sie gegen statutarisch festgesetzte Beiträge erbracht werden (E. 2.2.1 hievor). Der Richter ist daran gebunden (Entscheid der SRK vom 24. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.10 E. 2b/aa, vgl. auch Entscheid der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in VPB 63.93 E. 4a). Es kann sich sogar fragen, ob Verfassungs- und Verordnungsgeber mit dieser Steuerausnahme in Tat und Wahrheit und in Verkennung der Steuersystematik von vornherein überhaupt nur echte Mitgliederbeiträge nach dem hievor beschriebenen Begriffsverständnis im Visier hatten (vgl. bereits Urteil des Bundesgerichts 2A.233/1997 vom 25. August 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 157 ff. E. 10b; vgl. RIEDO, a.a.O., S. 241). Jedenfalls ist nach der Rechtsprechung denn auch bei Vorliegen echter Mitgliederbeiträge noch zu prüfen, ob die Bedingungen von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erfüllt sind und ein ausgenommener Umsatz gegeben ist (also obwohl eigentlich ein dem Geltungsbereich der Steuer entzogener Sachverhalt vorliegt; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.594/2006 vom 9. November 2007 E. 5.1, 5.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1420/2006 vom 10. April 2008 E. 4.3). Umgekehrt fallen indes besondere und individualisierte Leistungen der Personenvereinigung, welche also nicht ausschliesslich im Gemeinschaftsinteresse gegenüber allen Mitgliedern erbracht werden, nicht unter Art. 14 Ziff. 11 MWSTV, selbst wenn die zu deren Abgeltung dienenden Beiträge in den Statuten festgelegt sind (Urteil des Bundesgerichts 2A.233/1997 vom 25. August 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 173 f. E. 10c).

2.2.4 Als statutarisch festgesetzt im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV gilt ein Beitrag, wenn er in den Statuten vorgesehen ist und nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab festgelegt wird (Urteil des Bundesgerichts 2A.334/2003 vom 30. April 2004, veröffentlicht in ASA 75 S. 243 ff. E. 4.2; Entscheid der SRK vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 4b; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., 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 Grundsatze 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 [2004-069] vom 2. August 2006 E. 2c/bb, [2003-166] vom 6. März 2006 E. 2b/aa, 3b/bb). In einem jüngeren Urteil hat das Bundesgericht Art. 14 Ziff. 11 MWSTV zur Anwendung gebracht, wenngleich die Statuten der Beschwerdeführerin weder die Höhe der Beiträge noch die Kriterien zu deren Berechnung enthielten. Die Festsetzung der Mitgliederbeiträge könne aus zivilrechtlicher Sicht an Vereinsorgane delegiert werden, was üblich sei. Die fehlende Angabe der Höhe der Beiträge in den Statuten stelle vorliegend eine reine formelle Unterlassung dar. Tatsächlich sei anlässlich der Gründung der Personenvereinigung die Höhe der Beiträge bereits verbindlich festgestanden und damit von Beginn weg objektiv bestimmbar gewesen (Urteil des Bundesgerichts 2A.594/2006 vom 9. November 2007 E. 5.3, 5.4).

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

2.3 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). 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). Begriff und Umfang des Entgelts definiert sich folglich aus der Optik des Abnehmers: Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.5, A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.3, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; RIEDO, a.a.O., S. 96, 228; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, S. 110 Rz. 3).

2.4 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Steuerausnahmen gemäss Art. 14 MWSTV als Ausgangsleistungen berechtigen nicht zum entsprechenden Vorsteuerabzug (Art. 13 MWSTV). Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke (wie etwa für steuerausgenommene), so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 32 Abs. 1 MWSTV).

3.

Im vorliegenden Fall liegt die mehrwertsteuerliche Qualifikation der fraglichen „Leistungsbeiträge“ (es wird nachfolgend diese Terminologie der Beschwerdeführerin verwendet) im Streit. Bilden sie Entgelt für Tätigkeiten der Beschwerdeführerin, welche im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV steuerausgenommen sind (mit der Folge einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung), oder aber für steuer-

pflichtige Leistungen (mit der Folge der entsprechenden Vorsteuerabzugsberechtigung)?

3.1 Die Beschwerdeführerin bezweckt, durch einen Zusammenschluss aller am (...)markt [Branche] Beteiligten die gemeinsamen Interessen zu wahren und zu fördern; es wird eine gemeinsame Branchenwerbung durchgeführt und die Belange der Berufsausbildung gefördert; durch die Pflege eines kollegialen Verhältnisses unter den Mitgliedern wird die Wahrung und Förderung des (...)marktes [Branche] angestrebt; sie vertritt die Interessen ihrer Mitglieder gegenüber Behörden, anderen Berufsverbänden und Arbeitgeber- sowie Arbeitnehmer-Organisationen (Statuten, Art. ...). Die Beschwerdeführerin bezweckt keinen Gewinn; sie darf weder eine Erwerbstätigkeit ausüben noch sich an solchen Geschäftstätigkeiten beteiligen (Art. ...). Jedes Mitglied besitzt das Recht, die Leistungen und Institutionen der Beschwerdeführerin zu beanspruchen (Art. ...), und ist verpflichtet deren Interessen in allen Teilen zu fördern (Art. ...). Die Mitglieder gehören entweder der Gruppe „Produktion und Handel“ oder der Gruppe „[branchenspezifische Tätigkeit]“ an (Art. ...). Jedes Mitglied ist mit dem Erwerb der Mitgliedschaft zur Leistung eines Jahresbeitrages verpflichtet (Art. ...). Dieser dient vor allem zur Deckung der durch die Beschwerdeführerin verursachten Ausgaben sowie zur Bildung von Reserven (Art. ...). Die Gruppe „Produktion und Handel“ entrichtet ihren Jahresbeitrag nach Massgabe der von diesen Mitgliedern im Inland ausgelieferten bzw. importierten Quadratmetern [Material]; es wird ein Mindestbeitrag festgelegt (Art. ...). Der Jahresbeitrag der Gruppe „[branchenspezifische Tätigkeit]“ setzt sich aus einem Grundbeitrag und einem zusätzlichen Beitrag in Promillen der SUVA-Lohnsumme zusammen (Art. ...).

Nach ihren eigenen Angaben unterhält die Beschwerdeführerin eine ständige Geschäftsstelle mit einem Sekretariat. Die an ihre Mitglieder und an Dritte erbrachten Leistungen umschreibt sie wie folgt: Durchführung der gemeinsamen Branchenwerbung; Erstellen von Richtpreisen und Kalkulationsschemen; Verfassen von Marktinformationen zur Verbesserung der Markttransparenz; Realisieren von gemeinsamen Projekten; Verfassen von Rundschreiben über allgemeine branchen-, volkswirtschaftliche und politische Themen; Unterstützung bei der Ausbildung von Lehrlingen mit Kursen, Berufsbildungsunterlagen etc. sowie bei der Weiterbildung; Unterhalt eines technischen Dienstes und Auskunftserteilung; Erstellen von

Expertisen; Mitarbeit in anderen verwandten Berufsorganisationen; Veranstaltung von Fachtagungen.

3.2 Die Beschwerdeführerin stellt nicht in Abrede, dass die fraglichen Mitgliederbeiträge statutarisch festgesetzt sind im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV. Dies trifft denn auch offensichtlich zu: Die Statuten schreiben vor, dass die Mitglieder der Gruppe „Produktion und Handel“ ihren Jahresbeitrag nach Massgabe der im Inland gelieferten bzw. der aus dem Ausland importierten Quadratmetern [Material] zu entrichten haben, wobei ein Mindestbeitrag festzulegen ist; der Jahresbeitrag der Mitglieder der Gruppe „[branchenspezifische Tätigkeit]“ setzt sich aus einem Grundbeitrag und einem zusätzlichen Beitrag in Promillen der SUVA-Lohnsumme zusammen (E. 3.1 hievor). Sowohl der hier nicht Streitgegenstand bildende fixe Grundbeitrag als auch der zu beurteilende variable Leistungsbeitrag, ist für beide Mitgliedergruppen von vornherein dem Grundsatze nach in den Statuten fixiert.

Überdies wird deutlich, dass der Leistungsbeitrag nach subjektbezogenen Kriterien der Mitglieder, d.h. nach Massgabe deren eigenen Umsatzhöhe oder Lohnsumme und damit je nach gleichem Massstab, festgelegt wird und nicht nach Massgabe einer allfälligen Beanspruchung von Leistungen der Beschwerdeführerin (objektbezogenes Kriterium). Das Mitglied hat den Leistungsbeitrag zu bezahlen, auch wenn es überhaupt keine gesonderte Leistung bezieht. Zwischen der Höhe des Leistungsbeitrages und der behaupteten Leistungsbeanspruchung mangelt es folglich an der erforderlichen inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zur Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches (E. 2.1 hievor). Es fehlt nicht nur an einer individuellen Ausgestaltung des Leistungsbeitrages je nach dem Grad der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme einer allfälligen Leistung durch das einzelne Mitglied und damit an einer besonderen Vergütung, sondern es ist darüber hinaus auch keine besondere Leistung an einzelne Mitglieder ersichtlich. Vielmehr wird die Beschwerdeführerin in Abgeltung der Leistungsbeiträge (wie der Grundbeiträge) und in Verrichtung (nur) des statutengemässen Gemeinschaftszwecks für sämtliche Mitglieder gleichzeitig tätig. Dieser Schluss drängt sich bereits mit Blick in die Statuten auf, wonach der sich aus Grund- und Leistungsbeitrag zusammensetzende Jahresbeitrag vor allem zur Deckung der durch die Beschwerdeführerin verursachten Ausgaben sowie zur Bildung von Reserven dient (E. 3.1 hievor). Darüber hinausgehende individuelle, besondere Leistungen an

einzelne Mitglieder, wofür die Leistungsbeiträge auch ein besonderes Entgelt darstellten, vermag die Beschwerdeführerin jedenfalls weder nachzuweisen noch sind solche ersichtlich. Vielmehr vereinnahmt die Beschwerdeführerin für wirkliche Sonderleistungen wie beispielsweise für den Verkauf von Fachpublikationen oder für ihre Expertisetätigkeit nach eigenen Angaben ein gesondertes Entgelt von den entsprechenden Leistungsempfängern (sowohl Mitglieder als auch Dritte). Dass diese anderen Tätigkeiten steuerpflichtig sind und zum entsprechenden Vorsteuerabzug berechtigen, ist unter den Parteien indes unbestritten.

Es verhält sich hier also nicht anders als bei den in gefestigter Rechtsprechung entschiedenen vergleichbaren Fällen mit variablen Teilen der Mitgliederbeiträge (E. 2.2.4 hievor). Diese bilden nicht Teil eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches, sind statutarisch festgelegt und damit unter Art. 14 Ziff. 11 MWSTV zu subsumieren.

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

4.1 Mit Bezugnahme auf einen Entscheid der SRK (veröffentlicht in VPB 63.93; vgl. E. 2.2.3 hievor) macht die Beschwerdeführerin geltend, eine der kumulativen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bestehe darin, dass die Leistungen des Vereins den Mitgliedern vorbehalten seien. Sie aber erbringe gewisse Leistungen auch an Nicht-Mitglieder. Bereits aus diesem Grund greife in ihrem Fall Art. 14 Ziff. 11 MWSTV nicht.

Mit Recht leitete die SRK aus dem Wortlaut von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV ab, die Steuerausnahme der Leistung setze voraus, dass diese an die Mitglieder gerichtet ist. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin bezieht sich diese Voraussetzung indes lediglich auf den ausgenommenen Umsatz selbst. Die Anwendbarkeit von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV auf eine steuerpflichtige Person schliesst demgegenüber nicht aus, dass diese daneben noch steuerpflichtige Leistungen an Mitglieder und/oder Nicht-Mitglieder erbringt. Ausserdem scheint die Beschwerdeführerin zu verkennen, dass die Zweckverrichtung für die Mitglieder im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV durchaus teilweise auch darin bestehen könnte, dass an

Dritte steuerbare Leistungen erbracht werden.

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

4.2 Ferner hält die Beschwerdeführerin dafür, sie erziele Gewinne, so dass auch deswegen eine Steuerausnahme nicht in Frage komme.

Die Beschwerdeführerin verhält sich widersprüchlich, wenn sie sich einerseits für die Grundbeiträge auf Art. 14 Ziff. 11 MWSTV und damit auf ihr mangelndes Gewinnstreben beruft und anderseits im Zusammenhang mit den Leistungsbeiträgen vorzugeben versucht, sie strebe Gewinne an. Entweder strebt sie als Ganze nach Gewinn oder eben gerade nicht. Die Antwort ist unzweideutig: Die Beschwerdeführerin bezweckt keinen Gewinn (Statuten, Art. ...; E. 3.1 hievor). Das Gesetz ist ebenso klar: Verlangt wird lediglich, dass die Personenvereinigung nicht gewinnstrebig ausgerichtet ist (Art. 14 Ziff. 11 MWSTV) und damit keine Gewinne bezweckt. Bereits deshalb erweist sich die Beschwerde auch in diesem Punkt als unbegründet. Werden im Übrigen geringfügige Gewinne erzielt, ist dies allein der Anwendbarkeit von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV nicht abträglich, ist doch zur mittel- und langfristigten Existenzsicherung eines Vereins erforderlich, dass sich Aufwand und Ertrag mindestens in etwa die Waage halten. Jedenfalls rechtfertigt sich im Fall der Beschwerdeführerin die Annahme, sie habe sich an die statutarische Vorgabe, keinen Gewinn zu bezwecken bzw. nicht gewinnstrebig ausgerichtet zu sein, auch dadurch, dass sie im Jahre 2000 bei einem Ertrag von rund Fr. 645'000.-- einen Gewinn von lediglich rund Fr. 900.-- erzielte und aus den übrigen Jahren nicht wesentlich davon abweichende Gewinnverhältnisse resultierten.

4.3 Unbegründeterweise beruft sich die Beschwerdeführerin sodann auf das Bundesgerichtsurteil (2A.233/1997 vom 25. August 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 173 ff. E. 10; vgl. E. 2.2.3), welches die im Austausch mit Propagandabeiträgen erbrachten Leistungen eines Kurvereins als steuerpflichtig bezeichnete. Anders als im vorliegenden Fall wurden dort individualisierte Leistungen erbracht, die nach

Massgabe der Inanspruchnahme durch die einzelnen Leistungsempfänger abgegolten wurden. Die Vertreterin der Beschwerdeführerin wurde in einem anderen Steuerjustizverfahren, in dem sie sich in vergleichbarem Zusammenhang ebenfalls auf dieses Bundesgerichtsurteil stützte, bereits ausdrücklich darauf hingewiesen (Entscheid der SRK [2003-043] vom 28. Januar 2004 E. 4b/cc).

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

4.4 Die Beschwerdeführerin trägt weiter vor, im Umstand, dass sie im Gegenzug mit den Leistungsbeiträgen auch an Dritte leiste und die Mitglieder die entsprechenden Leistungen zu preislichen Sonderkonditionen beziehen könnten, liege ein Indiz dafür begründet, dass die Leistungsbeiträge Sonderbeiträge darstellten.

Die Beschwerdeführerin verkennt, dass sie im Austausch mit den Leistungsbeiträgen weder an Dritte noch an ihre Mitglieder irgendwelche Sonderleistungen erbringt. In Tilgung der Leistungsbeiträge (und der Grundbeiträge) erfüllt sie lediglich ihren Gemeinschaftszweck. Die erforderliche innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den Leistungsbeiträgen und ihren wirklich entgeltlichen Sonderleistungen ist nicht dargetan (E. 3.2 hievor). Erbringt sie ihre entgeltlichen Sonderleistungen wie beispielsweise den Verkauf von Fachpublikationen oder ihre Expertisetätigkeit an Mitglieder – wie sie behauptet – preisgünstiger als an Dritte, dann hat dies lediglich Einfluss auf die Steuerbemessungsgrundlage in jenem Austauschverhältnis; nur was das Mitglied als Leistungsempfänger oder ein Anderer für es aufwendet, bildet Steuerbemessungsgrundlage (E. 2.3 hievor), wenngleich ein Dritter für vergleichbare Leistungen mehr bezahlt. Die behauptete Preisdifferenz allein begründet indes keinen mehrwert-

steuerlichen Leistungsaustausch zwischen den Leistungsbeiträgen und jenen Sonderleistungen, wie die Beschwerdeführerin vorzugeben versucht.

4.5 Schliesslich beruft sich die Beschwerdeführerin auf den Grundsatz von Treu und Glauben und macht sinngemäss Vertrauensschutz geltend. Die ESTV verhalte sich widersprüchlich, wenn sie mit Schreiben vom 9. August 2004 die Zweiteilung des Mitgliederbeitrages in einen steuerbaren Leistungsbeitrag und in einen von der Steuer ausgenommenen Grundbeitrag ausdrücklich anerkenne sowie die Beschwerdeführerin dementsprechend dazu auffordere, die Einsprache zurückzuziehen, und sie demgegenüber nur ein halbes Jahr später anlässlich einer Revision in Missachtung dieser Zweiteilung Aufrechnungen vornehme. Die Beschwerdeführerin habe sich darauf verlassen dürfen, dass die ESTV die Zweiteilung der Mitgliederbeiträge bis zum Zeitpunkt des Erlasses der EA Nr. 309'609 vom 9. Februar 2005 akzeptiert habe. Schon allein aus diesem Grund sei diese EA (recte: der sie schützende Einspracheentscheid) aufzuheben.

Die Beschwerdeführerin beansprucht Schutz des von ihr behaupteten Vertrauens für die Zeit zwischen 9. August 2004 und 9. Februar 2005. Die im Streit liegende Steuerforderung bezieht sich indes auf eine fehlerhafte Abrechnungsweise der Beschwerdeführerin in den Jahren 1998 bis 2000. Das behauptete widersprüchliche Verhalten der ESTV im Jahre 2004 kann folglich objektiverweise nicht kausal gewesen sein für das Fehlverhalten der Beschwerdeführerin. Ein Vertrauensschutz steht deshalb von vornherein ausser Frage; die kumulativen Voraussetzungen brauchen nicht geprüft zu werden. Im Übrigen erwiese sich ohnehin als aktenwidrig, dass die ESTV die Zweiteilung des Mitgliederbeitrages mit Schreiben vom 9. August 2004 „ausdrücklich anerkannt“ habe. Das Gegenteil wäre der Fall: Sie betonte ausdrücklich, an ihrer früheren Weisung festhalten zu wollen, dergemäss „sämtliche Jahresbeiträge“ der Beschwerdeführerin „von der Steuer ausgenommen“ seien (recte: die Tätigkeit, welche mit den Jahresbeiträgen abgegolten wird).

5.

Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 3'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvor-

schuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG a contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.
Der Beschwerdeführerin wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo Iris Widmer

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlichrechtlichen 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: