Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-4308/2015

Urteil vom 18. Februar 2016

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Zulema Rickenbacher.

Parteien

A._____,
vertreten durch
Pierre Scheuner, Rechtsanwalt, und Patrick Loosli,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2008 - 4. Quartal 2011).

Sachverhalt:

A.

A.a Beim A._____ handelt es sich um einen Verein mit Sitz in […] (nachfolgend: Verein). Vereinsmitglieder sind die "X._____ Stiftung" und die "Y._____ Stiftung". Zweck des Vereins war und ist "die nicht Gewinn orientierte Betriebsführung der von der X._____ Stiftung und der Y._____ Stiftung gemeinsam genutzten Räumlichkeiten an der [Adresse] in […], im Rahmen der von beiden Nutzern festgelegten Richtlinien und Kompetenzen" (Vereinsstatuten vom 2. Oktober 2003 bzw. vom 24. Juli 2012).

A.b Im Mai 2013 führte die ESTV beim Verein eine Kontrolle durch. Überprüft wurden die Steuerperioden 1. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2011 (Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2011). Dabei kam die ESTV zum Schluss, dass der Verein in sämtlichen geprüften Steuerperioden obligatorisch steuerpflichtig gewesen sei. In der Folge forderte die ESTV für die Steuer- bzw. Abrechnungsperioden 1. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 mit Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. [1] vom 18. Juli 2013 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 59'101.-- zzgl. Verzugszinsen und für die Steuerperioden 1. Quartal 2010 bis 4. Quartal 2011 mit EM Nr. [2] vom 18. Juli 2013 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 63'231.-- zzgl. Verzugszinsen nach.

A.c Mit Eingabe vom 4. September 2013 beantragte der Verein, die Verfahren betreffend die beiden EM seien zu vereinigen, die beiden EM seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass er für die Steuerperioden 2008 bis 2012 nicht subjektiv steuerpflichtig gewesen sei.

A.d Mit Verfügung vom 30. März 2015 wies die ESTV die Anträge des Vereins vom 4. September 2013 (abgesehen vom Antrag auf Verfahrensvereinigung) ab und hielt für den Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2011 an ihrer Mehrwertsteuerforderung von gesamthaft **Fr. 122'332.--** zzgl. Verzugszinsen fest.

A.e Gegen diese Verfügung erhob der Verein am 11. Mai 2015 Einsprache. Soweit sie nicht ohnehin nichtig sei, sei die Verfügung aufzuheben und es sei festzustellen, dass der Verein für die Steuerperioden 2008 bis 2012 nicht subjektiv steuerpflichtig sei.

A.f In ihrem Einspracheentscheid vom 9. Juni 2015 hielt die ESTV daran fest, dass der Verein zu Recht rückwirkend per 1. Januar 2008 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden sei. Auch sei er für die Steuerperiode 2012 steuerpflichtig. In teilweiser Gutheissung der Einsprache setzte sie die Steuerforderung für die Steuerperioden 2008 bis 2011 auf **Fr. 105'842.--** zzgl. Verzugszinsen fest.

B.

B.a Mit Eingabe vom 10. Juli 2015 erhob der Verein (nachfolgend: Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid vom 9. Juni 2015 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Beantragt wird die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides. Ausserdem sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer in den Steuerperioden 2008 bis 2012 nicht steuerpflichtig gewesen sei. Dies unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

Begründet wird die Beschwerde namentlich damit, die Vorinstanz habe Art. 18 Ziff. 13 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) nicht korrekt angewendet und sei in der Folge zu Unrecht von der subjektiven Steuerpflicht des Beschwerdeführers ausgegangen.

B.b Mit Eingabe vom 28. August 2015 beantragt die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) die Abweisung der Beschwerde. In Bezug auf das Feststellungsbegehren des Beschwerdeführers wird darauf hingewiesen, dass eine Steuerpflicht ab 2008, allerspätestens aber per 1. Januar 2010 zu bejahen sei. Dies, zumal 2009 (auch ohne Berücksichtigung der im Streit liegenden Leistungen an die Vereinsmitglieder) steuerbare Leistungen (Verkauf von […], […], […], etc.) im Wert von über Fr. 100'000.-- erbracht worden seien. Die Steuerbefreiung gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG greife beim Beschwerdeführer nicht.

B.c Mit unaufgefordert eingereichter Replik vom 29. September 2015 weist der Beschwerdeführer darauf hin, dass er nicht nur ein nicht gewinnstrebiger, ehrenamtlich geführter Kulturverein, sondern als gemeinnützige Organisation von der direkten Bundessteuer befreit sei. Letzteres gehe aus dem Verzeichnis des kantonalen Steueramtes Zürich hervor. Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG sei damit entgegen der Meinung der Vorinstanz sehr wohl anwendbar. Da in den kontrollierten Steuerperioden nie ein steuerbarer

Umsatz von Fr. 150'000.-- erreicht worden sei, werde an der Beschwerde vom 10. Juli 2015 festgehalten.

B.d In ihrer Duplik vom 6. Oktober 2015 hält die Vorinstanz fest, dass eine Steuerbefreiung unter dem Titel "ehrenamtlich geführter Sport- und Kulturverein" aus ihrer Sicht aufgrund des Zwecks des Beschwerdeführers (vgl. dazu oben Bst. A.a) von vornherein ausscheide. Sodann legt die Vorinstanz dar, sie stütze sich in der Praxis bei der Beurteilung der Frage, ob eine Institution als gemeinnützig zu qualifizieren sei, auf die Befreiung von der direkten Bundessteuer durch den Sitzkanton. Diese sei jedoch vom jeweiligen Unternehmensträger geltend zu machen. Zu dem vom Beschwerdeführer in der Replik genannten Auszug aus dem Verzeichnis des kantonalen Steueramtes Zürich könne sie sich nicht äussern, zumal diese Unterlagen nicht vorliegen würden.

B.e Mit Verfügung vom 12. Oktober 2015 forderte das Gericht den Beschwerdeführer auf, den genannten Auszug einzureichen. Dieser Aufforderung kam der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 21. Oktober 2015 nach, worauf das Gericht die entsprechenden Unterlagen der Vorinstanz zukommen liess. Diese liess sich nicht weiter vernehmen.

C.
Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien wird – soweit entscheidrelevant – in den folgenden Erwägungen eingegangen:

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt im vorliegenden Fall nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Verfahren richtet sich gemäss Art. 37 VGG nach den Bestimmungen des VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer 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/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., 2013, Rz. 2.149). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf neu zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen. Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7110/2014 vom 23. März 2015 E. 1.2 mit weiteren Hinweisen).

1.4

1.4.1 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54 unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

1.4.2 Weiter gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt diesbezüglich, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2C_319/2014 vom 9. September 2014 E. 2.2 und 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3031/2013 vom 6. Februar 2014 E. 1.5 mit Hinweisen;

ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., 2002, S. 454).

1.5

1.5.1 Auf den 1. Januar 2010 wurde das derzeit geltende Mehrwertsteuergesetz (MWSTG; vgl. Sachverhalt Bst. B.a) in Kraft gesetzt. Es trat an die Stelle des alten Mehrwertsteuergesetzes (aMWSTG; vgl. Sachverhalt Bst. B.a), welches ab 1. Januar 2001 in Kraft war.

Auf die zwischen 1. Januar 2001 und 31. Dezember 2009 eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse bleibt gemäss Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG das frühere materielle Recht anwendbar. Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 2.1).

1.5.2 Im vorliegenden Fall geht es um Steuernachforderungen der Vorinstanz betreffend 1. Quartal 2008 bis und mit 4. Quartal 2011 (Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2011) bzw. die Steuerpflicht 2012. Damit findet auf die Quartale innerhalb des Zeitraums vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2009 das materielle Recht des aMWSTG und das Verfahrensrecht des MWSTG Anwendung. Auf die Quartale innerhalb des Zeitraums vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 (bzw. das Jahr 2012; vgl. Sachverhalt Bst. A.f) ist hingegen ausschliesslich das MWSTG anzuwenden.

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer (sog. Mehrwertsteuer; vgl. Art. 130 BV sowie Art. 1 Abs. 1 MWSTG und Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Die Steuer wird unter anderem auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG und Art. 5 aMWSTG).

2.2 Um im Folgenden die Übersichtlichkeit zu wahren, werden die Ausführungen zum alten Recht (nachfolgend E. 3) von denjenigen zum aktuellen Recht (nachfolgend E. 4) getrennt.

3.

3.1

3.1.1 Nach aMWSTG ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Steuerpflichtig sind namentlich natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbstständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG). Der für die Feststellung der Steuerpflicht nach Absatz 1 massgebende Umsatz bemisst sich bei den der Steuer unterliegenden Lieferungen und Dienstleistungen nach den vereinnahmten Entgelten (Art. 21 Abs. 3 Bst. a aMWSTG).

3.1.2 Ausgenommen von der Steuerpflicht sind gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG Unternehmen mit einem Jahresumsatz nach Art. 21 Abs. 3 aMWSTG von bis zu Fr. 250'000.--, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- im Jahr betragen würde. Ebenso von der Steuerpflicht ausgenommen sind nicht gewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sportvereine und gemeinnützige Institutionen, welche jeweils einen Jahresumsatz gemäss Art. 21 Abs. 3 aMWSTG von bis zu Fr. 150'000.-- aufweisen (Art. 25 Abs. 1 Bst. d aMWSTG).

3.2

3.2.1 Gemäss Art. 5 aMWSTG unterliegen der Mehrwertsteuer u.a. im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen (zu diesbezüglichen Ausnahmen siehe nachfolgend E. 3.2.3 zu Art. 18 Ziff. 13 aMWSTG). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 6 Abs. 1 aMWSTG), aber auch dann, wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird (Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

3.2.2 Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt

ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 5 Bst. c aMWSTG]). Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis in diesem Sinne, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (nach alter Terminologie sog. "Nichtumsatz"; vgl. dazu BVGE 2009/34 E. 2.2.1 und E. 2.2.4.1 sowie A-1218/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.3; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6759/2011 vom 20. Dezember 2012 E. 2.2).

Die Annahme eines mehrwertsteuerlich relevanten Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 138 II 239 E. 3.2 m.w.H.; IVO P. BAUMGARTNER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Rz. 6 und 8 zu Art. 33 Abs. 1 und 2). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustausches das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 249 E. 4a, Urteil des Bundesgerichts vom 13. Februar 2008, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 77 S. 191 E. 3.2). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5567/2015 vom 20. Januar 2016 E. 2.1.2).

3.2.3 Auch für die mehrwertsteuerliche Einordnung von Mitgliederbeiträgen ist entscheidend, ob sie Teil eines Leistungsaustausches sind. Fehlt es an einem mehrwertsteuerlich relevanten Leistungsaustausch zwischen Mitglied und Vereinigung, sind die Beiträge der Mitglieder als sog. "echte" Mitgliederbeiträge zu qualifizieren. Bei diesen handelt es sich – entsprechend den allgemein im Mehrwertsteuerrecht geltenden Grundsätzen – um "Nichtumsätze" (E. 3.2.2), welche nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fallen (vgl. BVGE 2009/34 E. 2.3.1.1).

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 gegenüber 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, das heisst, 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 Verbrauchssteuer (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). Mit anderen Worten ist jeweils zu beurteilen, 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 Gemeinschaftszweckes zu leisten. Bei der Frage nach der Motivation handelt es sich naturgemäss um die Frage nach einem inneren, subjektiven Element. Da aber das Mehrwertsteuerrecht 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 (zum Ganzen: BVGE 2009/34 E. 2.3 m.w.H.).

Ein Indiz für einen fehlenden Leistungsaustausch kann einerseits der Umstand darstellen, dass alle Mitglieder gleiche und statutarisch festgesetzte Beiträge entrichten, andererseits auch der Umstand, dass eine Vereinigung ihre 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 Leistungsaustausches 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 effektiven Nutzung der Anlagen gleiche jährliche Mitgliederbeiträge bezahlen.

Erhält das einzelne Mitglied für den von ihm geleisteten Beitrag eine konkrete Gegenleistung, liegt ein (mehrwertsteuerlich relevanter) Leistungsaustausch vor und es handelt sich um sog. "unechte" Beiträge (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-849/2014 vom 15. Juli 2015 E. 3.3.3). Diese sind steuerbar, es sei denn, sie seien aus anderem Grund von der Steuer ausgenommen (vgl. dazu nachfolgend E. 3.2.4; zum Ganzen: BVGE 2009/34 E. 2.3.1.1; IRIS WIDMER in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Martin Zweifel et al. [Hrsg.], 2015, Art. 21 N. 140 ff.).

3.2.4 Ist ein (mehrwertsteuerlich relevanter) Leistungsaustausch zwischen einem Mitglied und seiner Vereinigung zu bejahen, ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob die Leistung der Vereinigung gemäss Art. 18 aMWSTG von der Steuer ausgenommen ist (vgl. BVGE 2009/34 E. 2.3.2). Gemäss Art. 18 Ziff. 13 aMWSTG sind Leistungen ("Umsätze") von der Steuer ausgenommen, welche nicht gewinnstrebige Einrichtungen mit politischer gewerkschaftlicher, wirtschaftlicher, religiöser, patriotischer, weltanschaulicher, philanthropischer, kultureller oder staatsbürgerlicher Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen *statutarisch festgesetzten* Beitrag erbringen. Als statutarisch festgesetzt im Sinn von Art. 18 Ziff. 13 aMWSTG gilt gemäss Rechtsprechung ein Beitrag, wenn er in den Statuten vorgesehen ist und nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab festgelegt wird. 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 betragsmässige Festlegung oder die eigentliche Berechnung der Beiträge in den Statuten ist nicht erforderlich (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-849/2014 vom 15. Juni 2015 E. 3.3.1 und A-1615/2006 vom 4. November 2009 E. 2.2.2).

4.

4.1

4.1.1 Gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt.

4.1.2 Von der Steuerpflicht gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG ist – unter anderem – befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG) oder aber als nicht gewinnstrebiger, ehrenamtlich geführter Sport- oder Kulturverein oder als gemeinnützige Institution im Inland weniger als Fr. 150'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt. Der Umsatz bemisst sich nach den vereinbarten Entgelten ohne die Steuer (Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG).

Unter "gemeinnütziger Organisation" ist gemäss Art. 3 Bst. j MWSTG eine Organisation zu verstehen, welche die Voraussetzungen erfüllt, die gemäss Art. 56 Bst. g des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) für die direkte Bundessteuer gelten. In Art. 56 Bst. g DBG wird bestimmt, dass unternehmerische Zwecke grundsätzlich nicht gemeinnützig sind.

4.2

4.2.1 Nach aktuellem Mehrwertsteuerrecht unterliegen der Mehrwertsteuer u.a. die im Inland – von steuerpflichtigen Personen – gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer; Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts

(Art. 3 Bst. c MWSTG). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG; vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885 ff., 6939). Als Lieferung gilt nebst dem Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, insbesondere auch das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 1 und 3 MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die nicht als Lieferung qualifiziert werden kann (Art. 3 Bst. e MWSTG).

4.2.2 Auch das aktuelle Mehrwertsteuerrecht setzt für das Vorliegen einer steuerbaren Leistung voraus, dass diese im Austausch mit einem Entgelt erfolgt (sog. "Leistungsaustauschverhältnis" oder "Leistungsverhältnis"). Sodann muss zwischen Leistung und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung dergestalt bestehen, dass die Leistung das Entgelt auslöst (statt vieler: BGE 141 II 182 E. 3.3). Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis gegeben ist, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. "wirtschaftliche Betrachtungsweise"). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-849/2014 vom 15. Juli 2015 E. 3.2.2).

4.2.3 Betreffend die mehrwertsteuerliche Behandlung von Mitgliederbeiträgen nach aktuellem Recht ist an die unter der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; AS 1994 1464) ergangene Rechtsprechung anzuknüpfen (vgl. E. 3.2.3). Diese war bereits unter dem aMWSTG weitergeführt worden und hat weiterhin Geltung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-849/2014 vom 15. Juni 2015 E. 3.3.2).

4.2.4 Von der Steuer ausgenommen sind nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG Leistungen, welche nicht gewinnstrebige Einrichtungen mit politischer, gewerkschaftlicher, wirtschaftlicher, religiöser, patriotischer, weltanschaulicher, philanthropischer, ökologischer, sportlicher, kultureller oder staatsbürgerlicher Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen *statutarisch festgesetzten* Beitrag erbringen. Auch hier kann auf das zum alten Recht (Art. 18 Ziff. 13 aMWSTG) Dargelegte verwiesen werden (vgl. E. 3.2.4 und E. 4.2.3).

5.

Beim Beschwerdeführer handelt es sich gemäss Statuten um einen Verein im Sinne von Art. 60 ff. ZGB. Für den zu beurteilenden Zeitraum 2008 -

2011 sind die Vereinsstatuten vom 2. Oktober 2003 (nachfolgend: Statuten) massgebend.

5.1 Zunächst wird geprüft, ob der Beschwerdeführer im Zeitraum vom **1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2009** mehrwertsteuerpflichtig war:

5.1.1 Wie die Vorinstanz dargelegt hat, stützt sie sich bei der Beurteilung der Frage, ob es sich im jeweils konkreten Fall um eine gemeinnützige Institution handelt, auf die diesbezügliche Befreiung des Sitzkantons betreffend die direkten Bundessteuern (vgl. Sachverhalt B.d). Dies ist bundesrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. E. 4.1.2). Gemäss der vom Beschwerdeführer ins Recht gelegten Verfügung des kantonalen Steueramtes Zürich vom 26. November 2004 ist der Beschwerdeführer wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke von der Staatssteuer und den allgemeinen Gemeindesteuern sowie von der direkten Bundessteuer befreit. Dies ist auch dem aktuellen Verzeichnis der steuerbefreiten Institutionen des Kantons Zürich zu entnehmen (Stand per 23. November 2015) und wird von der Vorinstanz im Übrigen nicht bestritten. Vor diesem Hintergrund geht auch das Gericht vorliegend davon aus, dass es sich beim Beschwerdeführer um eine gemeinnützige Institution handelt.

5.1.2 Wie gezeigt, sind gemeinnützige Institutionen nach altem Recht von der Steuerpflicht befreit, sofern ihr Jahresumsatz Fr. 150'000.-- nicht übersteigt (E. 3.1.2). Um festzustellen, ob diese Grenze im vorliegenden Fall überschritten wird, ist zunächst zu prüfen, ob es sich bei den von den beiden Mitgliedern des Beschwerdeführers an diesen geleisteten Zahlungen (2008: je Fr. 270'000.--; 2009: je Fr. 260'000.--) um "echte" Mitgliederbeiträge (E. 3.2.3 und E. 4.2.3) handelt. Davon geht der Beschwerdeführer aus. Sollte dies der Fall sein, müsste der Frage nachgegangen werden, ob der Beschwerdeführer auch ohne die Mitgliederbeiträge einen Umsatz von mehr als Fr. 150'000.-- erreicht. Sollte es sich bei den Beiträgen der Vereinsmitglieder des Beschwerdeführers hingegen um "unechte" Mitgliederbeiträge (E. 3.2.3) handeln, würde sich dies erübrigen und es müsste stattdessen geprüft werden, ob die mit den Mitgliederbeiträgen wirtschaftlich verknüpfte (Gegen-) Leistung des Beschwerdeführers allenfalls gemäss Art. 18 Ziff. 13 aMWSTG von der Steuer ausgenommen ist (E. 3.2.4).

5.1.3 Im vorliegenden Fall übernimmt der Beschwerdeführer gemäss statutarischem Vereinszweck die (nicht Gewinn orientierte) Betriebsführung der von den beiden Vereinsmitgliedern gemeinsam genutzten Räumlichkeiten an der [Adresse] in […], und zwar im Rahmen der von den beiden

Nutzern festgelegten Richtlinien und Kompetenzen (Art. 2 und Art. 3 der Statuten). Die finanziellen Mittel des Vereins bestehen nach Art. 6 der Statuten "aus Mitgliederbeiträgen", wobei gemäss Art. 17 der Statuten neben den Mitgliederbeiträgen (Bst. a) auch Spenden und diverse Einnahmen (Bst. b) zu den "Einnahmen" des Vereins gehören. Wie hoch die Mitgliederbeiträge sind, geht aus den Statuten nicht hervor. Festgehalten wird lediglich, dass die Generalversammlung die Befugnis hat, den Jahresbericht und die Jahresrechnung zu genehmigen (Art. 10 der Statuten). Dies bedeutet, dass die Generalversammlung (bestehend aus den beiden Mitgliedern [vgl. Art. 11 der Statuten]), jedes Jahr den zu zahlenden Mitgliederbeitrag festlegt. Vor dem Hintergrund, dass einerseits die Ausgaben des Vereins gemäss Art. 18 der Statuten aus "dem Betriebsaufwand für den Betrieb der gemeinsam geführten Räumlichkeiten" und andererseits die finanziellen Mittel des Vereins namentlich aus den Mitgliederbeiträgen bestehen, darf davon ausgegangen werden, dass sich die jährlich festgelegten Mitgliederbeiträge jeweils danach richten, wieviel Mittel zur Deckung dieser Betriebskosten aufgewendet werden müssen. Aus all dem ergibt sich, dass eine innere wirtschaftliche Verknüpfung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts (E. 3.2.2) zwischen der Leistung des Vereins an seine Mitglieder (Betrieb der genannten Räumlichkeiten und namentlich das Aufkommen für die entsprechenden Betriebskosten) und den Mitgliederbeiträgen zu bejahen ist. Wie im geschilderten Fall des "Tennisclubs" (E. 3.2.3) ist auch hier davon auszugehen, dass die Vereinsmitglieder die Beiträge insbesondere deshalb entrichten, um im Gegenzug die genannten Räume nutzen zu können. Nach dem Gesagten ist vorliegend von einem Leistungsaustausch zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Mitgliedern und somit von (grundsätzlich der Steuer unterliegenden) "unechten" Mitgliederbeiträgen (E. 3.2.3) auszugehen.

Bei dieser Sachlage ist in einem zweiten Schritt der Frage nachzugehen, ob Art. 18 Ziff. 13 aMWSTG (vgl. dazu E. 3.2.4) zur Anwendung gelangt und die genannten Leistungen des Beschwerdeführers gestützt auf diese Bestimmung von der Steuer ausgenommen sind:

5.1.4 Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit von Art. 18 Ziff. 13 aMWSTG ist, dass es um Leistungen *nicht gewinnstrebiger* Einrichtungen geht (E. 3.2.3). Der Beschwerdeführer gibt an, eine solche Einrichtung zu sein, und weder in den Statuten noch den Verfahrensakten finden sich Hinweise, dass der Beschwerdeführer die Erzielung eines Gewinnes beabsichtigt(e). Namhafte Gewinne des Beschwerdeführers sind denn auch we-

der ersichtlich noch durch die Vorinstanz geltend gemacht. Der Beschwerdeführer stellt deshalb eine nicht gewinnstrebige Einrichtung im Sinne von Art. 18 Ziff. 13 aMWSTG dar. Damit bleibt zu prüfen, ob vorliegend von *statutarisch festgelegten Beiträgen* ausgegangen werden kann. Der Beschwerdeführer ist diesbezüglich der Auffassung, dies sei im konkreten Fall bereits dadurch gegeben, dass die Statuten Mitgliederbeiträge vorsehen würden ("die finanziellen Mittel des Vereins bestehen aus Mitgliederbeiträgen" [Art. 6 der Statuten], "die Einnahmen des Vereins bestehen aus den Beiträgen der Kollektivmitglieder" [Art. 17 Bst. a der Statuten]) und die Generalversammlung die Jahresrechnung genehmige (Art. 10 Bst. b der Statuten). Dem kann nicht gefolgt werden. Zwar ist zur Erfüllung des Erfordernisses der statutarischen Festlegung der Beiträge gemäss Rechtsprechung nicht erforderlich, dass die Mitgliederbeiträge betragsmässig in den Statuten erwähnt werden. Doch müssen die Beiträge bzw. die Grundlagen zu deren Berechnung von vornherein dem Grundsatz nach in den Statuten festgelegt sein (E. 3.2.4). Dies ist vorliegend nicht der Fall. In den Statuten ist nicht einmal festgehalten, wer über die Höhe der Mitgliederbeiträge bestimmt. Dass die Generalversammlung die Höhe der Beiträge durch die Genehmigung der Jahresrechnung letztlich gutheisst, vermag dies nicht aufzuwiegen. Es kann somit im vorliegenden Fall nicht von einer im Sinne von Art. 18 Ziff. 13 aMWSTG ausreichenden statutarischen Fixierung der Mitgliederbeiträge ausgegangen werden.

Nach dem Gesagten ist die Vorinstanz zu Recht von einer Steuerpflicht des Beschwerdeführers für die Jahre 2008 und 2009 ausgegangen.

5.2 Im Weiteren ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer im Zeitraum vom **1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011** mehrwertsteuerpflichtig war:

Auch nach aktuellem Recht sind gemeinnützige Institutionen von der Steuerpflicht befreit, sofern ihr Jahresumsatz Fr. 150'000.-- nicht übersteigt (E. 4.1.2). Die Zahlungen der beiden Mitglieder des Beschwerdeführers an diesen beliefen sich sowohl 2010 als auch 2011 auf Fr. 275'000.--. Da betreffend die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Mitgliederbeiträge auf die Ausführungen zu den Jahren 2008 und 2009 verwiesen werden kann (E. 5.1 ff.), steht fest, dass die Grenze von Fr. 150'000.-- auch in diesen beiden Jahren überschritten wurde und keine Steuerausnahme gestützt auf Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG (vgl. E. 4.2.4 bzw. E. 3.2.4) gegeben ist.

Die Vorinstanz ist damit zu Recht von einer Steuerpflicht des Beschwerdeführers für die Jahre 2010 und 2011 ausgegangen.

6.
In der angefochtenen Verfügung hielt die Vorinstanz fest, der Beschwerdeführer sei auch für die **Steuerperiode 2012** steuerpflichtig. Für dieses Jahr liegen dem Gericht zwar keine konkreten Zahlen vor, doch kann – auch unter Berücksichtigung der per 24. Juli 2012 in Kraft getretenen Statuten (nachfolgend: neue Statuten) – auf das für die Jahre 2010 und 2011 bzw. 2008 und 2009 Gesagte verwiesen werden, zumal keinerlei Anhaltspunkte ersichtlich sind oder substantiiert wären, dass die Zahlungen der beiden Mitglieder im Jahr 2012 wesentlich geringer ausgefallen sind als in den Vorjahren und sich hier die Steuerpflicht im Übrigen nach Art. 14 MWSTG (e contrario) richtet. Zu beachten ist insbesondere, dass die neuen Statuten keine eigentlichen Mitgliederbeiträge mehr vorsehen. In Art. 5 der neuen Statuten wird lediglich festgehalten, dass die Einnahmen des Vereins neben dem "Nettoerlös aus dem Verkauf von Handelswaren" (Bst. b) und "sonstigen Erträgen" (Bst. c) aus den "Beiträgen der Trägerschaft an die Betriebskosten" (Bst. a) bestehen. Es handelt sich also explizit um zweckgebundene Beiträge, welche darüber hinaus nur zwei (aller potentiellen) Vereinsmitglieder – nämlich jene, welche zur Trägerschaft gehören – zu entrichten haben. Zur Trägerschaft gehören gemäss Art. 3 der neuen Statuten die beiden Mitglieder "X._____ Stiftung" und "Y._____ Stiftung". Weitere Mitglieder können gemäss Art. 3 der neuen Statuten zwar in den Verein aufgenommen werden, in die Trägerschaft können solche Mitglieder jedoch nur nachrücken, wenn ein Mitglied, welches der Trägerschaft angehört, ausscheidet. Damit steht ganz grundlegend in Frage, ob in Bezug auf die "Beiträge der Trägerschaft an die Betriebskosten" überhaupt von "Mitgliederbeiträgen" gesprochen werden kann. Darauf braucht vorliegend allerdings nicht weiter eingegangen zu werden, zumal "echte" Mitgliederbeiträge nach allem bisher Dargelegten auch 2012 nicht gegeben waren und selbst bei Bejahung von "unechten" Mitgliederbeiträgen eine Steuerausnahme an der – trotz neuen Statuten – weiterhin fehlenden statutarischen Fixierung der Beiträge scheitern würde.

6.1 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

6.2 Ausgangsgemäss hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 7'900.-- festzusetzen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

6.3 Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 7'900.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die folgende Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Zulema Rickenbacher

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 BGG). 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 (Art. 42 BGG).

Versand: