Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.269/2006/ble

Urteil vom 20. Juni 2008
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Bundesrichter Karlen,
nebenamtlicher Bundesrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
Eidgenössische Steuerverwaltung,
Beschwerdeführerin,

gegen

X._____, Beratungen,
Beschwerdegegner,
vertreten durch Rechtsanwalt Peter Schaub.

Gegenstand
Mehrwertsteuer 1. Quartal 1995 - 4. Quartal 1999 (Gesellschafterbeiträge).

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 27. März 2006.

Sachverhalt:

A.
X._____ ist Inhaber einer Einzelfirma mit mehreren Mitarbeitern, die sich auf dem Gebiet der Gastronomie sowie des Event- und Künstlermanagements betätigt. Er ist zudem persönlich an verschiedenen Gesellschaften beteiligt, die auf diesen Gebieten tätig sind. So ist er unter anderem Kommanditär der Kommanditgesellschaft E._____ & Co. und der Kommanditgesellschaft F._____ & Co. Im Rahmen dieser beiden Gesellschaften ist er als Organisator und Manager der beiden Künstler (Mitgesellschafter) tätig. Sein Engagement wird durch die Beteiligung am Gewinn (und Verlust) der Gesellschaften abgegolten. Er erbringt zudem Leistungen als Gesellschafter der stillen einfachen Gesellschaft "G._____".
Aufgrund einer im Januar 2000 durchgeführten Kontrolle trug die Eidgenössische Steuerverwaltung X._____ rückwirkend per 1. Januar 1995 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein. Am 30. April 1998 erliess die Eidgenössische Steuerverwaltung zwei Ergänzungsabrechnungen, EA Nr. 190'464 und 190'515, für Einnahmen in der Zeit vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1999, wovon die zweite Ergänzungsabrechnung EA Nr. 190'515 mit einem Steuerbetrag Fr. 158'629.– noch umstritten ist. Mit förmlichem Entscheid vom 27. November 2000 und Einspracheentscheid vom 25. September 2003 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung diese Ergänzungsabrechnung.

B.
Eine Beschwerde des Steuerpflichtigen hiess die Eidgenössische Steuerrekurskommission am 27. März 2006

gut, hob die Steuernachforderungen gemäss Ergänzungsabrechnung Nr. 190'515, Ziff. 1.1 (Einnahmen aus der E._____ & Co.), Ziff. 1.2 (Einnahmen aus der F._____ & Co.) und Ziff. 1.4. (Einnahmen "G._____") auf und stellte fest, der Steuerpflichtige habe für die Perioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 eine Mehrwertsteuer von Fr. 7'537.45 mit Verzugszins ab mittlerem Verfall zu bezahlen. Verfahrenskosten wurden nicht erhoben. Dem Steuerpflichtigen wurde eine Parteientschädigung zugesprochen.

C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 12. Mai 2006 beantragt die Eidgenössische Steuerverwaltung dem Bundesgericht, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 27. März 2006 sei aufzuheben, mit Ausnahme der Kostenfolge (Ziff. 3), und der Einspracheentscheid vom 25. September 2003 zu bestätigen.
Der Steuerpflichtige beantragt, die Beschwerde kosten- und entschädigungspflichtig abzuweisen. Die Vorinstanz hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1.
1.1 Da der angefochtene Entscheid vor dem 1. Januar 2007 erging, sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht noch die Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943 (OG) mit den seitherigen Änderungen anwendbar (vgl. Art. 132 Abs. 1 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005, BGG, SR 173.110). Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission über die Mehrwertsteuer ist zulässig (Art. 97 Abs. 1, Art. 98 lit. e OG in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 [MWSTG, SR.641.20]). Zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist auch die Eidgenössische Steuerverwaltung legitimiert (Art. 103 lit. b OG in Verbindung mit Art. 66 Abs. 2 MWSTG).

1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens gerügt werden (Art. 104 lit. a OG). Hingegen ist das Bundesgericht an den von der Eidgenössischen Steuerrekurskommission festgestellten Sachverhalt gebunden, wenn diese ihn nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
Die Beschwerdeführerin rügt eine unrichtige Feststellung des Sachverhalts, ohne jedoch darzulegen, inwiefern die Vorinstanz diesen mangelhaft erwahrt haben soll. Sofern die Beschwerdeführerin damit geltend machen will, die Vorinstanz habe ein Leistungsaustauschverhältnis im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn (bzw. den hierfür erforderlichen adäquaten Kausalzusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung) zu Unrecht verneint, übersieht sie, dass es dabei vor allem um Fragen der rechtlichen Würdigung geht. Die Tatsachen hingegen, auf die es ankommt, scheinen aufgrund der Sachverhaltsfeststellungen im angefochtenen Urteil als hinreichend bekannt. Auf die Rüge ist nicht weiter einzugehen.

1.3 In materieller Hinsicht sind im vorliegenden Fall noch die Bestimmungen der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464) anwendbar, da es ausschliesslich um Umsätze der Jahre 1995 bis 1999 geht (Art. 93 MWSTG).

2.
Die geschäftliche (berufsmässige) Tätigkeit des Beschwerdegegners für die Künstler und sein wirtschaftliches Engagement ist durch die Gesellschaftsverträge hinreichend belegt und unbestritten. Der Beschwerdegegner hat sich als Gesellschafter (Kommanditär) verpflichtet, für die Betreuung und Vermarktung des Künstlers bzw. Mitgesellschafters tätig zu sein. Im Rahmen der (stillen) einfachen Gesellschaft "G._____" erbringt er Managementdienstleistungen und ist zuständig für das System "G._____" (ein systemtypisches Komplettprogramm der Gästeunterhaltung in Gaststätten bzw. Dancings).
Umstritten und zu prüfen ist, ob der Beschwerdegegner als steuerpflichtiger Gesellschafter Dienstleistungen gegen Entgelt gegenüber diesen Gesellschaften erbracht hat. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ist der für die Besteuerung erforderliche Leistungsaustausch zwischen dem Beschwerdegegner und den verschiedenen

Gesellschaften zu bejahen. Die Dienstleistungen des Beschwerdegegners würden durch die Beteiligung am Gewinn der Gesellschaften abgegolten.
Demgegenüber macht der Beschwerdegegner geltend, die Geschäftsführung einer Personengesellschaft und deren Vertretung gelte nicht als steuerbare Tätigkeit. Anders verhalte es sich nur, wenn der Gesellschafter im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit beispielsweise aufgrund eines Beratervertrags tätig sei und dafür eine spezielle Entschädigung erhalte. Nicht steuerbar seien hingegen Beiträge des Gesellschafters im Rahmen der gesellschaftsrechtlichen Beitragspflicht, wenn diese durch die blosse Beteiligung am Gewinn und Verlust abgegolten würden.

3.
3.1 Gemäss Art. 4 lit. a und b MWSTV (jetzt Art. 5 lit. a und b MWSTG) unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Damit ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Die Leistung, die erbracht wird, ist eine Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung besteht im Entgelt. Nach Art. 26 Abs. 1 MWSTV (jetzt Art. 33 Abs. 1 MWSTG) wird die Steuer vom Entgelt berechnet. Zu diesem gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Das Entgelt ist somit Voraussetzung dafür, dass ein Leistungsaustausch vorliegt, und zugleich Berechnungsgrundlage für die Steuer (BGE 126 II 443 E. 6a S. 451 mit Hinweisen).
Damit von einem Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinn gesprochen werden kann, ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung notwendig, wie das schon bei der Warenumsatzsteuer der Fall war. Ein Vertragsverhältnis ist jedoch für die Annahme eines Leistungsaustausches nicht Voraussetzung. Es genügt, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 126 II 443 E. 6a S. 451, 132 II 353 E. 4.1; ASA 75 171 E. 5.4). Das vom Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuHG) im Entscheid vom 3. März 1994 i.S. Tolsma (Rs. C-16/93, Slg. 1994 I-743) aufgestellte Erfordernis, dass ein Leistungsaustausch nur dann gegeben sei, wenn ihm ein Rechtsverhältnis zugrunde liege, wurde für das schweizerische Recht weder von der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (Entscheid vom 24. April 1997, E. 4a, publ. in MWST-Journal 1997 S. 122) noch vom Bundesgericht (ASA 76 165 E. 3.2, 75 234 E. 3.3) übernommen.

3.2 Steuerpflichtig sind gemäss Art. 17 Abs. 2 MWSTV (jetzt Art. 21 Abs. 2 MWSTG) ausser den natürlichen und juristischen Personen auch die Personengesellschaften sowie die Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, sofern sie unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen. Dazu zählen auch die einfachen Gesellschaften, die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (Rivier/Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 243; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 4 zu Art. 21). Auch nicht rechtsfähige Gebilde wie einfache Gesellschaften und andere Personengesamtheiten, Arbeits- und Forschungsgemeinschaften, Konsortien im Baugewerbe etc. können daher auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer als selbständige Steuersubjekte behandelt werden. Voraussetzung ist, dass sie unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (vgl. den fast identischen Wortlaut von Art. 17 Abs. 2 MWSTV und 21 Abs. 2 MWSTG). Die Vertretung folgt in diesen Fällen den Regeln über die direkte Stellvertretung. Diese bestimmen, wem die Umsätze zuzurechnen sind (vgl. Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV bzw. jetzt Art. 11 Abs. 1 und 2 MWSTG). Es gelten zwar für die einfache Gesellschaft die Regeln über die Stellvertretung, doch
wird die Vertretungsbefugnis vermutet, wenn einem Gesellschafter die Geschäftsführung überlassen wird (Art. 543 Abs. 2 und 3 OR; Werner von Steiger, Die einfache Gesellschaft, in: Schweizerisches Privatrecht, Bd. VIII/1, Basel/Stuttgart 1976, S. 431 ff.).
Eine reine Innengesellschaft (stille Gesellschaft), die nach aussen nicht in Erscheinung tritt, kann hingegen nicht steuerpflichtig sein, weil das Stellvertretungsverhältnis - soll es steuerlich anerkannt werden - offengelegt werden muss (vgl. Art. 10 MWSTV bzw. Art. 11 MWSTG). Deren Umsätze werden derjenigen Person zugerechnet, die nach aussen auftritt (Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl. 2003, Rz. 1027 S. 352; s. auch Urteil 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, E. 6.2, in Pra 2005 Nr. 26 S. 187).

3.3 Die einfache Gesellschaft ist die vertragsmässige Verbindung von zwei oder mehreren Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks mit gemeinsamen Kräften und Mitteln (Art. 530 OR). Auch die Kollektivgesellschaft (Art. 552 ff. OR) und die Kommanditgesellschaft (Art. 594 ff. OR) beruhen auf einem solchen

vertraglichen Zusammenschluss.
Die Gesellschafterbeiträge, die so genannten Einlagen, können in Geld, Sachen, Forderungen oder Arbeit bestehen (Art 531 Abs. 1, 557 Abs. 2, 598 Abs. 2 OR). Darunter fällt alles, was geeignet ist, den Gesellschaftszweck auf irgendeine Weise zu fördern. Bei der Arbeitsleistung fällt nicht nur die Geschäftsführung (im engeren Sinn) für die Gesellschaft in Betracht. Vielmehr kann die Beitragspflicht alle Tätigkeiten erfassen, sofern sie zur Förderung des gemeinsamen Zwecks erbracht werden, wie beispielsweise Forschung und Entwicklung, Projektierung, Dienstleistungen, Herstellung usw. (vgl. Fellmann/Müller, Berner Kommentar, N 11-13 und 30-36 zu Art. 531 OR). Die Gesellschafterbeiträge können unter verschiedenen Rechtstiteln geleistet werden. Vermögensrechtliche Beiträge (Einlagen) können in die Gesellschaft zu Eigentum, Sachwerte wie Gebäude oder Maschinen zu Eigentum oder zum Gebrauch überlassen werden. Da das Gesellschaftsrecht nur eine rudimentäre Regelung enthält, finden auf die Beiträge die Bestimmungen zu den einzelnen Verträgen ergänzend Anwendung, worauf auch das Gesetz hinweist (Art. 531 Abs. 3 OR).
Diese für die einfache Gesellschaft geltende Ordnung findet kraft des gesetzlichen Verweises auch auf die Kollektivgesellschaft (Art. 557 OR) sowie mit gewissen Besonderheiten auf die Kommanditgesellschaft Anwendung (Art. 599 f. OR).

3.4 Soweit die Gesellschaft nach aussen gegenüber Dritten verselbständigt, als Einheit auftritt, sind zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft grundsätzlich auch schuldrechtliche Austauschverträge wie zwischen unabhängigen Dritten möglich. Es handelt sich um so genannte Drittgeschäfte. Was der Gesellschafter auf diese Weise leistet, hängt nicht mit der Beitragspflicht im Rahmen der Förderung des gemeinsamen Zwecks zusammen und hat seine Grundlage nicht im Gesellschaftsvertrag, sondern in einer besonderen Abmachung. Drittgeschäfte unterstehen daher den Bestimmungen des sie betreffenden Vertragstyps (Fellmann/Müller, a.a.O., N 623 zu Art. 530 und N 22 ff. zu Art. 531 OR; von Steiger, a.a.O., S. 370; ferner Lukas Handschin, Basler Kommentar, 2. Aufl. 2002, 9. zu Art. 531).
Die Abgrenzung zwischen den gesellschaftsrechtlichen Beitragsleistungen (Einlagen) und Drittgeschäften ist allerdings nicht immer einfach. Bereits die Frage, ob ein Gesellschaftsvertrag oder ein Schuldverhältnis vorliegt, kann Schwierigkeiten bereiten (vgl. BGE 104 II 108 ff. bes. E. 2; Urteil 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, E. 3.1, in: Pra 2005 Nr. 26 S. 187). Die Gesellschafter können Zinsen, Honorare und Teile des Gewinns von der Gesellschaft entgegennehmen, wobei das Gesellschaftsrecht weitgehende Freiheit bei Gewinnabsprachen belässt (Art. 533, 557 f. OR, 601 Abs. 1 und 2 OR). Auch ist der Gewinnanteil nicht immer ein eindeutiges Kriterium, weil auch bei partiarischen Rechtsgeschäften das Entgelt nach dem wirtschaftlichen Erfolg bemessen wird. Bei diesen handelt es sich aber um synallagmatische Verträge (vgl. von Steiger, a.a.O., S. 327 f.).

4.
4.1 Im Mehrwertsteuerrecht ist anerkannt, dass zwischen der Gesellschaft und dem einzelnen Gesellschafter ein Leistungsaustausch (im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn) wie zwischen unabhängigen Dritten möglich ist. Das gilt nicht nur für die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, sondern auch für die Personengesellschaften (Rivier/Rochat Pauchard, a.a.O., S. 243 ff.). Erforderlich ist, dass diese unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (s. auch Art. 17 Abs. 2 MWSTV). Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft können ihre Grundlage im gesellschaftsrechtlichen Verhältnis haben, dann handelt es sich um einen Gesellschafterbeitrag (Einlage), oder sie können auf einem Vertrag beruhen. Zwischen Gesellschafter und Gesellschaft können mithin gleichzeitig gesellschaftsrechtliche und schuldrechtliche Beziehungen bestehen (s. auch BGE 118 II 313 ff. E. 2b, 3). Unter dem Gesichtswinkel der Mehrwertsteuer stellt sich daher die Frage, ob alle Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft mehrwertsteuerrechtlich einen Umsatz bewirken, oder ob das nur auf die Leistungen vertragsrechtlicher Natur zutrifft. Zwei Lehrmeinungen stehen einander gegenüber:
Ein Teil der schweizerischen Lehre stellt auf das gesellschaftsrechtliche Beteiligungsverhältnis ab. Danach ist die Leistung des Gesellschafters an die Gesellschaft dann nicht als steuerbar zu betrachten, wenn sie nicht gegen eine spezielle Entschädigung erfolgt, sondern der Gesellschafter seine Leistung als Gesellschafterbeitrag erbringt und er durch Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft entschädigt wird (vgl. Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., S. 162 Rz. 421, 422). Ein Leistungsaustausch wird hingegen bejaht, wenn Einlagen von Sachen und Dienstleistungen durch eine spezielle Entschädigung (Sonderentgelt) abgegolten werden (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Ziff. 419, 422). Die Führung der Geschäfte einer Personengesellschaft oder deren Vertretung durch einen Gesellschafter gelten nicht als steuerbare Umsätze, sofern die Tätigkeit

nicht speziell, beispielsweise im Rahmen eines Beratervertrags, vergütet wird (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Ziff. 423). Diese Lehrmeinung orientiert sich massgeblich an der deutschen Praxis und Literatur.
Nach einer anderen Auffassung sind alle Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft grundsätzlich steuerpflichtig ohne Rücksicht darauf, ob das Verhalten des Gesellschafters auf dem Gesellschaftsvertrag oder auf einem synallagmatischen Schuldverhältnis beruht. Steuerbar sind nach dieser Ansicht namentlich auch Gesellschafterbeiträge, entgeltliche Leistungen des Gesellschafters und (Sach-)Einlagen. Zur Unterlegung dieser Meinung wird auf Art. 18 Ziff. 6 MWSTG verwiesen, der bestimmte Leistungen zwischen der Gemeinschaft und den Mitgliedern von der Steuer explizit ausnimmt. Es wird daraus geschlossen, dass in den übrigen Fällen nach dem Plan des Gesetzes solche Umsätze steuerbar sind (vgl. Rivier/Rochat Pauchard, a.a.O., S. 244).

4.2 Zur Frage, ob nur Drittgeschäfte oder auch Beiträge (Einlagen) des Gesellschafters steuerbare Umsätze begründen, hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission, nicht aber das Bundesgericht Stellung genommen.
Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat bereits in einem Entscheid vom 13. Juli 2001 i.S. K. (nicht publiziert) zum Ausdruck gebracht, dass Beitragsleistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft grundsätzlich nur steuerbar sind, wenn es sich um entgeltliche Leistungen handelt, die im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit erfolgen und einen Leistungsaustausch bewirken. Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft seien daher der Steuer nicht unterstellt, sofern sie durch eine Beteiligung am Gewinn und Verlust abgegolten werden. In einem weiteren Entscheid vom 12. Oktober 2001 i.S. Z. kam die Eidgenössische Steuerrekurskommission zum Schluss, dass der damalige Beschwerdeführer als Gesellschafter für die von ihm erbrachten Leistungen (Zurverfügungstellen von Spielautomaten) keine wirkliche Gegenleistung erhalten habe und im blossen Umstand, dass er am Gewinn und Verlust der Gesellschaft partizipiere, keine Gegenleistung erblickt werden könne (VPB 66/2002 Nr. 42 E. 7b/dd). Diese Praxis hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission in einem weiteren Urteil vom 3. Mai 2005 i.S. J. AG und im vorliegend angefochtenen Entscheid bestätigt.
Das Bundesgericht musste die Frage bisher nicht entscheiden. Im Urteil 2A.405/2001 vom 19. April 2002 bestätigte es das Urteil der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 13. Juli 2001 i.S. K., wonach die vom Gesellschafter gegenüber der einfachen Gesellschaft gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen der Steuer unterstehen, ohne aber zur Grundsatzfrage Stellung zu nehmen (StR 58/2003 S. 216). Im Urteil 2A.369/2005 vom 24. August 2007 hob das Bundesgericht das Urteil der Eidg. Steuerrekurskommission vom 3. Mai 2005 i.S. J. AG auf. Es konnte die Frage offen lassen, ob im Falle eines Gesellschaftsverhältnisses ein Leistungsaustausch vorliege, weil bereits das rechtliche Konstrukt einer stillen einfachen Gesellschaft abzulehnen war.

4.3 Das europäische Umsatzsteuerrecht führt in der Frage, wie Gesellschafterbeiträge und -leistungen umsatzsteuerrechtlich zu behandeln sind, nicht weiter. Die neue Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 sieht in Art. 19 Abs. 1 im Wesentlichen vor, dass die Mitgliedstaaten die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, so behandeln können, "als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen" können.
Weitergehende Regeln fehlen. Entsprechend uneinheitlich sind denn auch die Umsatzsteuerrechte der Mitgliedstaaten in dieser Frage. Im deutschen Umsatzsteuerrecht beispielsweise wird bei Leistungen der Gesellschafter in der Regel ein Leistungsaustausch angenommen, soweit es sich nicht um die ordentlichen Mitgliederbeiträge handelt (Zeuner in: Bunjes/ Geist, Umsatzsteuergesetz, 7. Aufl. München 2003, § 1 Rz. 56). Zur Frage, ob eine geschäftsführende Tätigkeit eine steuerbare Leistung darstellt, verlief die Rechtsprechung aber nicht konstant. Neuerdings nimmt der Bundesfinanzhof wieder eine steuerbare Leistung an (BFH, Urteil vom 6. Juni 2002, V R 43/01, UR 2002 S. 422; Zeuner, a.a.O., § 1 Rz. 56 mit Hinweisen). Andererseits ist anerkannt, dass den Gewinnanteilen der Gesellschafter der Entgeltscharakter fehlt. Der Bundesfinanzhof musste sich aber mit zahlreichen Abgrenzungsfragen beschäftigen, wann eine "echte" Gewinnverteilung und wann ein "Sonderentgelt" für eine Leistung des Gesellschafters vorliegt (Forchhammer, Leistungsaustausch bei leistungsabhängiger Gewinnverteilung, Umsatzsteuer-Rundschau 1991 S. 241, 242 f. mit Hinweisen).
In Frankreich sind Bareinlagen nicht steuerbar, da die Ausgabe von Gesellschaftsanteilen weder als Lieferung noch als Dienstleistung qualifiziert werden kann. Hingegen stellen Sacheinlagen grundsätzlich steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen dar, auch wenn die Verwaltung in Teilbereichen auf die umsatzsteuerliche Erfassung solcher Einlagen verzichtet. Die Einbringung von Anlagevermögen wird unter bestimmten Voraus-

setzungen befreit. Die Leistungen ausserhalb von Einlagen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern folgen im Übrigen den allgemeinen Vorschriften. Das gilt auch in Bezug auf Personengesellschaften (Johannes Viegener, Die französische Mehrwertsteuer und Harmonisierung der Umsatzsteuern, UR 1990 S. 329, 334; Direction générale des Impôts, Précis de fiscalité 2007, Rz. 2006, 2176, 2304).

5.
Verfahrensgegenstand sind die gemäss Ergänzungsabrechnung Nr. 190'515 nachbelasteten Einnahmen aus der E._____ & Co., aus der F._____ & Co. sowie die Einnahmen, die der Beschwerdegegner im Rahmen der einfachen Gesellschaft "G._____" mit der H._____ AG und F._____ als Mitgesellschafter erzielte.
Bei der E._____ & Co. handelt es sich um eine Kommanditgesellschaft im Sinne von Art. 594 ff. OR mit dem Künstler E._____ als Komplementär und dem Beschwerdegegner als Kommanditär. Die vom Beschwerdegegner geleistete Kommanditsumme beläuft sich auf Fr. 20'000.–. Der Gesellschaftszweck besteht in der Vorbereitung und Durchführung von musikalischen Darbietungen im In- und Ausland. Dem Beschwerdegegner obliegen die Aufgaben des Organisators (Managers); der Komplementär ist mit der künstlerischen und organisatorischen Führung des von der Kommanditgesellschaft angestellten Orchesters betraut. Gemäss Gesellschaftsvertrag ist vom erarbeiteten Jahresgewinn vorab die Einlage des Kommanditärs mit 6½ % zu verzinsen. Der verbleibende Gewinn ist dem Komplementär mit 60 % und dem Kommanditär mit 40 % zuzurechnen. Gemäss der nicht datierten Vereinbarung bei den Akten bezieht jeder Gesellschafter zudem ein "festes monatliches Gehalt" von Fr. 4'000.–. Eine spezielle Vergütung für die von den Gesellschaftern eingebrachten Leistungen entfällt.
Ähnliche Bestimmungen enthalten auch die vertraglichen Vereinbarungen für die Kommanditgesellschaft F._____ & Co. mit F._____ als Komplementär und dem Beschwerdegegner als Kommanditär.
Beim Zusammenschluss zwischen der H._____ AG, dem Beschwerdegegner und F._____ handelt es sich gemäss dem Gesellschaftsvertrag um eine (stille) einfache Gesellschaft mit der H._____ AG als Hauptgesellschafterin sowie dem Beschwerdegegner und F._____ als stille Gesellschafter. Die H._____ AG stellt die Lizenz zur Nutzung des Systems "G._____" (ein bestimmtes Konzept der Gästeunterhaltung) sowie die Gaststätten zur Verfügung und ist für die technisch-betrieblichen Belange zuständig. Der Beschwerdegegner ist für das Management im Betrieb einschliesslich das Konzept "G._____" und F._____ für das musikalische und künstlerische Konzept verantwortlich. Die Anteile der Gesellschafter bemessen sich ungeachtet der Art und Grösse ihrer Beiträge nach Quoten am Gewinn. Dem Beschwerdegegner steht eine Quote von 45 % zu.

6.
6.1 Vorliegendenfalls streiten die Parteien darüber, wie die Dienstleistungen, die der Beschwerdegegner gegenüber den Gesellschaften erbracht hat, mehrwertsteuerrechtlich zu qualifizieren sind. Fraglich ist, ob es sich um steuerbare Umsätze, von der Steuer ausgenommene Umsätze oder um so genannte Nichtumsätze handelt. Nichtumsätze (opérations hors du champ de l'impôt) stehen ausserhalb des Mehrwertsteuerrechts und sind mehrwertsteuerrechtlich unbeachtlich; sie sind nicht steuerbar, berechtigen aber auch nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 38 Abs. 4 MWSTG; vgl. BGE 132 II 353 E. 4.3).
Es ist unbestritten, dass der Beschwerdegegner den Gesellschaften Leistungen erbringt und im Gegenzug einen Anspruch auf eine Quote des Gewinns der Gesellschaft hat. Im vorliegenden Fall geht es freilich nicht um Drittgeschäfte (Geschäfte zwischen Gesellschafter und Gesellschaft aufgrund eines besonderen Vertrages), sondern um Beiträge (Einlagen) des Gesellschafters in Gestalt von Arbeit oder Dienstleistungen, die dieser aufgrund des Gesellschaftsvertrags erbringt (vgl. vorn E. 3.3). Seine Beitragsleistungen halten sich im Rahmen seiner gesellschaftsrechtlichen Beitragspflicht (Organisation, Künstler-Management) und bezwecken, das mit dem Zusammenschluss gesetzte Ziel zu erreichen. In Frage steht die Geschäftsführung in einem weiteren Sinn (zum Begriff, vgl. Fellmann/Müller, a.a.O., N 12 f. zu Art. 535 OR; s. auch vorn E. 3.3). Auch der Komplementär (Künstler) trägt durch seine Leistungen zur Verwirklichung des Gesellschaftszwecks bei. Die Beschwerdeführerin erblickt in diesem gesellschaftsrechtlichen Zusammenschluss zu Recht auch keine ungewöhnliche oder gar rechtsmissbräuchliche Gestaltung. Gesellschaftsrechtliche Zusammenschlüsse dieser Art zum Zweck des Zusammenwirkens sind auch in anderen Bereichen anzutreffen.

6.2 Während bei Drittgeschäften zwischen Gesellschafter und Gesellschaft anerkanntermassen die mehrwert-

steuerrechtlichen Folgen eintreten, ist diese Frage - wie dargelegt - für Gesellschafterbeiträge in der Doktrin umstritten und höchstrichterlich noch ungeklärt (E. 4.1 und 4.2). Entsprechend der relativ weiten Definition, die das Gesetz dem Begriff Entgelt beilegt (Art. 26 MWSTV, Art. 33 MWSTG), scheint es nicht von vornherein ausgeschlossen, die Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft oder den Verkehrswert der Beitragsleistung als Gegenleistung zu betrachten. Auch Umsätze zwischen nahestehenden Personen sind steuerbar, wobei als Entgelt der Wert anzusehen ist, der unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre (vgl. Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV, Art. 33 Abs. 2 Satz 3 MWSTG). Nahestehend sind aufgrund persönlicher, rechtlicher und wirtschaftlicher Beziehungen in der Regel auch die Gesellschafter von Personengesellschaften.
Die Frage, ob Gesellschafterbeiträge einen steuerbaren Umsatz (Leistungsaustausch) bewirken können, verlangt daher grundsätzliche Überlegungen zur mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung von Personengesellschaften und ihrer Mitglieder. Personengesellschaften und -gemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit können mehrwertsteuerpflichtig sein (Art. 17 Abs. 2 MWSTV, Art. 21 Abs. 2 MSTG) oder der Steuerpflicht nicht unterstehen. Sofern es sich bei den gesellschaftsrechtlichen Zusammenschlüssen um nichtsteuerpflichtige Gesellschaften handelt, sind mehrwertsteuerrechtlich zwei Möglichkeiten denkbar. Entweder werden nichtsteuerpflichtige Gesellschaften als eigenständige Gebilde anerkannt, dann handelt es sich bei diesen um die Endverbraucher. Das bedeutet, dass die Gesellschafter ihre Beiträge (Einlagen) zu versteuern haben, sofern sie den Vorsteuerabzug geltend machen wollen. Oder dann sind diese Gebilde mehrwertsteuerrechtlich unbeachtlich und werden ihre Umsätze direkt den Mitgliedern zugerechnet (ähnlich wie bei der direkten Bundessteuer, wo Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit nicht Steuersubjekte sind). In diesem Fall müssten die Gesellschafter selbst einen Teil des Gesellschaftsumsatzes versteuern, um den Vorsteuerabzug
geltend machen zu können. Eine Netto-Allphasensteuer wie die Mehrwertsteuer (Art. 1 MWSTV, Art. 1 MWSTG) verlangt, dass im Prinzip die Vorsteuer auf allen Stufen abgezogen werden kann. Da Gesellschafterbeiträge in der Regel nicht durch ein Sonderentgelt abgegolten werden, sondern durch die allgemeine Beteiligung am Gewinn (und Verlust) der Gesellschaft, stellt sich die grundsätzliche Frage, was als Gegenleistung anzusehen ist und nach welchen Grundsätzen diese zu bemessen ist. Erforderlich ist ein System der Besteuerung der Personengesellschaften und -gemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit und ihrer Mitglieder, das vollständig und in sich geschlossen ist und auch das Prinzip des Vorsteuerabzugs möglichst respektiert.

6.3 In dieser Hinsicht enthält die Beschwerde keine Ausführungen. Die Beschwerdeführerin legt zwar eingehend dar, weshalb zwischen den Leistungen des Beschwerdegegners und den Gewinnauszahlungen die für den Leistungsaustausch erforderliche wirtschaftliche Verknüpfung gegeben sei, und macht geltend, die Vorinstanz habe den Kausalzusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung nicht genau gewürdigt. Eine Gewinnverteilung sei gleich zu behandeln wie ein Sonderentgelt; beide stammten aus der gleichen Quelle, nämlich aus dem von der Gesellschaft erwirtschafteten Umsatz und Gewinn. Die Beschwerdeführerin äussert sich jedoch zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Gesellschafterbeiträgen im Allgemeinen und bezogen auf den konkreten Fall nicht. Sie zeigt auch nicht auf, wie nach ihrer Ansicht der Vorsteuerabzug auf Stufe der Gesellschaft und der Gesellschafter gehandhabt werden soll. Zur Besteuerung der Künstlergesellschaften (Kommanditgesellschaften) fehlen Ausführungen in der Beschwerde. Diese sind offenbar im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen nicht eingetragen. Der Grund hierfür ist nicht bekannt. Es ist möglich, dass gewisse Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 12 MWSTV (kulturelle Dienstleistungen) von der Steuer ausgenommen sind.
Der Beschwerde ist auch nicht zu entnehmen, ob und in welchem Umfang der Beschwerdegegner berechtigt ist, Vorsteuern abzuziehen.
Auch bei der einfachen Gesellschaft "G._____" stellt sich die Frage, wie die Beitragsleistungen der Gesellschafter zu qualifizieren sind. Obschon es sich um eine Innengesellschaft handelt, deren Umsätze denjenigen Personen zuzurechnen sind, in deren Namen sie getätigt werden (s. vorn E. 3.2), besteht ein gesellschaftsrechtliches Verhältnis mit Beitragspflichten. Es wäre somit auch hier zu prüfen, wie die Beitragsleistungen der Gesellschafter mehrwertsteuerrechtlich im Einzelnen zu handhaben sind.
Es geht aus der Beschwerde auch nicht hervor, was als steuerbares Entgelt für die Gesellschafterbeiträge zu betrachten wäre. Es scheint, dass die Beschwerdeführerin nicht die Gewinnanteile als solche besteuern will, sondern den Anteil am Umsatz. Die Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige nimmt jedenfalls die Gewinnanteile vom steuerbaren Entgelt ausdrücklich aus (Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer, gültig ab 1. Januar 2008, Ziff. 942; vgl. auch Branchenbroschüre Nr. 04 Baugewerbe vom Dezember 2007, Ziff. 1.2). In der Lehre wurde auch vorgeschlagen, als Entgelt den Verkehrswert der Lieferung oder Dienstleistung zu betrachten (Rivier/Rochat

Pauchard, a.a.O., S. 247).

6.4 Die Instruktionen der Beschwerdeführerin für Steuerpflichtige (Wegleitung, Branchenbroschüren) führen in der Frage nicht weiter. Es kann diesen zwar entnommen werden, wie die Eidgenössische Steuerverwaltung Drittgeschäfte von Gesellschaftern mehrwertsteuerrechtlich behandelt, beispielsweise wenn eine Gesellschaft Aufträge des Bauherrn durch einen Gesellschafter ausführen lässt. Dann liegen zwei Umsätze vor, nämlich je eine Lieferung zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft und zwischen der Gesellschaft und dem Bauherrn (Wegleitung, a.a.O., Ziff. 942; Branchenbroschüre Nr. 04 Baugewerbe, a.a.O., Ziff. 1.2). Wo Vereinfachungen möglich sind, werden sie von der Beschwerdeführerin im Sinne von Ausnahmen gewährt. So namentlich bei den sog. Unkostengemeinschaften (auch "Vorgesellschaften", "Infrastrukturgesellschaften") im Rahmen von Praxisgemeinschaften von Anwälten oder Ärzten (Wegleitung, a.a.O., Rz. 6; Branchenbroschüre Nr. 17 Rechtsanwälte und Notare vom Dezember 2007, Ziff. 3.2). Die Wegleitung und Branchenbroschüren äussern sich aber nicht zur Frage, wie die Beiträge (Einlagen) des Gesellschafters in Gestalt von Arbeit oder Sachen (einschliesslich Vorsteuerabzugsrecht) auf Stufe der Gesellschaft und des Gesellschafters mehrwertsteuerrechtlich zu behandeln sind.

7.
Ein eigentliches Konzept, welches der hier angefochtenen Besteuerung zugrunde liegen würde, ist nach dem Gesagten nicht zu erkennen. Es ist nicht Aufgabe des Bundesgerichts, die möglichen Lösungen aufzuzeigen. Es ist vielmehr Sache der Verwaltung, das System zu entwerfen und zu erklären. Das Bundesgericht beurteilt (nur) Anwendungsfälle und stellt in diesem Zusammenhang allfällige Rechtsverletzungen fest. Solche lassen sich anhand der Beschwerde nicht feststellen. Eine Nachfrist zur Ergänzung der Beschwerde kann nicht gewährt werden, weil die innert der Beschwerdefrist eingereichte Beschwerde vollständig sein muss. Ein zweiter Schriftenwechsel wird nur ausnahmsweise angeordnet und ist auf Ausführungen beschränkt, zu denen die Stellungnahme der Gegenpartei Anlass gab (BGE 132 I 42 E. 3.3.4; 109 Ib 246 E. 4c S. 249 f.). Das führt zur Abweisung der Beschwerde im Sinne der Erwägungen, soweit darauf einzutreten ist.

8.
Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend trägt die Beschwerdeführerin die Kosten (Art. 153, 153a und 156 Abs. 1 und 2 OG). Sie hat den Beschwerdegegner für die Parteikosten angemessen zu entschädigen (Art. 159 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 5'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Die Beschwerdeführerin hat den Beschwerdegegner X._____ für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 5'000.– zu entschädigen.

4.
Dieses Urteil wird den Parteien und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 20. Juni 2008
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Merkli Wyssmann