Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-6152/2007
{T 0/2}

Urteil vom 21. August 2009

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann,
Richterin Salome Zimmermann,
Richter Daniel Riedo,
Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST (2. Quartal 1997 bis 2. Quartal 2000);
Mitgliederbeiträge.

Sachverhalt:

A.
Der A._____ (Golfclub) ist ein Verein im Sinn von Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210). Er ist seit dem 1. Mai 1997 im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) als Mehrwertsteuerpflichtiger eingetragen. Gemäss Art. 2 seiner Vereinsstatuten bezweckt er die Planung, Realisierung und den Betrieb einer Golfanlage (...), die Pflege des Golfsports und ergänzender Sportarten sowie die Förderung der Gesundheit seiner Mitglieder und der Jugend in sportlicher Hinsicht. Vereinsmitglied kann werden, wer nach schriftlicher Anmeldung durch einen Vorstandsbeschluss aufgenommen wird (Art. 3 der Statuten). Die Berechtigung zur Benützung der Golfanlage beginnt erst mit der Bezahlung der Aufnahmegebühr und des Anteilscheins (Ziff. 2 des Reglements über das Anteilscheinkapital [Reglement]).

B.
Die Einnahmen des Golfclubs setzen sich gemäss Art. 12 der Vereinsstatuten aus Mitgliederbeiträgen, Zinsen, Spenden, Schenkungen, Legaten sowie Erlösen aus Veranstaltungen und Regiebetrieben zusammen. Mitglieder (mit Ausnahme von Junioren, Auszubildenden, Studenten von Mitgliedern und Gast-Junioren bis zum vollendeten 26. Altersjahr) haben eine Aufnahme- und eine Jahresgebühr zu zahlen und daneben ein gewisses Anteilscheinkapital zu zeichnen. Das Anteilscheinkapital wird nicht verzinst; es wird bei Austritt oder Ausschluss aus dem Golfclub zurückbezahlt (wobei die Auszahlung aufgeschoben werden kann, bis der Golfclub 600 ordentliche Mitglieder hat oder ein geeignetes Mitglied aufgenommen werden konnte, das die finanziellen Verpflichtungen erfüllt hat) und verfällt bei der Beendigung der Mitgliedschaft durch Tod später als 15 Jahre nach der Einzahlung. Der Mitgliederbeitrag wird auf Antrag des Vorstands durch die Mitgliederversammlung festgelegt (Art. 9.3 der Vereinsstatuten).

C.
An mehreren Tagen von September bis November 2000 führte die ESTV beim Golfclub eine Kontrolle durch und überprüfte die Abrechnungsperioden vom 2. Quartal 1997 bis zum 2. Quartal 2000. Sie belastete neben Forderungen aus Umsatzdifferenzen, Steuersatzerhöhung, Eigenverbrauchsteuer (Platzwart/Hauswart Sportanlagen) und

ungerechtfertigten Vorsteuerabzügen einen Betrag von Fr. 158'435.— zuzüglich Verzugszins aufgrund einer nicht korrekt vorgenommenen Vorsteuerabzugskürzung infolge gemischter Verwendung (Ziff. 5 der Ergänzungsabrechnung [EA] Nr. 279'432 vom 14. Dezember 2000). Nach einer Neuberechnung reduzierte die ESTV diese Forderung mit der Gutschriftsanzeige (GS) Nr. 279'175 vom 28. Februar 2001 auf Fr. 140'564.--. Mit der EA Nr. 279'447 vom 16. Mai 2001 belastete die ESTV dem Golfclub zudem unter dem Titel „Verpflegung Personal“ Fr. 18'657.-- zuzüglich Verzugszins.

D.
Da der Golfclub mit den Schreiben vom 31. Januar und 29. Mai 2001 der ESTV anzeigte, er sei mit den Belastungen unter den Titeln „Platzwart/Hauswart Sportanlagen“, „gemischte Verwendung“ (EA Nr. 279'432) und „Verpflegung Personal“ (EA Nr. 279'447) nicht einverstanden, erliess die ESTV am 24. Juni 2003 einen Entscheid, in dem sie ihre Forderungen zuzüglich des gesetzlichen Verzugszinses seit dem 30. Mai 1999 (mittlerer Verfall) bestätigte.

E.
Der Golfclub reichte am 20. August 2003 Einsprache ein im Wesentlichen mit dem Begehren, der angefochtene Entscheid sei bezüglich der Ziffer 5 der EA Nr. 279'432 (gemischte Verwendung mit der Nachbelastung von Fr. 140'564.--) aufzuheben und die Steuernachforderung sei neu zu berechnen. Er machte insbesondere geltend, Mitgliederbeiträge, Aufnahmegebühren (à-fonds-perdu-Beiträge), zinsloses Anteilscheinkapital und Risikobeiträge seien als „Nichtumsätze“ bei der Festlegung des Vorsteuerkürzungsschlüssels nicht zu berücksichtigen. Keine Einsprache reichte der Golfclub bezüglich der weiteren Belastungen ein.

F.
Mit dem Einspracheentscheid vom 23. Juli 2007 hiess die ESTV die Einsprache im Umfang von Fr. 1'034.— gut und wies sie im Übrigen ab; sie stellte ausserdem die Rechtskraft eines Teils des Entscheids vom 24. Juni 2003 bezüglich der nichtstreitigen Nachforderungen fest. Die ESTV hielt im Einspracheentscheid dafür, dass die Aufnahmegebühren und die ordentlichen Jahresgebühren statutarisch festgesetzte (echte) Mitgliederbeiträge seien und entweder als von der Steuer ausgenommene Umsätze oder als „Nichtumsätze“ zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzugs führten. Da die

Finanzerträge/Zinsen des Golfclubs nicht 5% seines jährlichen Gesamtumsatzes ausmachten, seien diese Erträge nicht in die Kürzung des Vorsteuerabzugs miteinzubeziehen, woraus sich eine Neuberechnung des Vorsteuerkürzungsschlüssels und der Differenzbetrag von Fr. 1'034.-- zu Gunsten des Golfclubs ergebe. Die ESTV hielt aber ebenfalls daran fest, den kalkulatorischen Zins auf dem Anteilscheinkapital in die Vorsteuerabzugskürzung einzuschliessen, da es sich dabei nicht um Eigenkapital des Golfclubs handle, sondern um Fremdkapital, das nicht verzinst werde. Im Umfang des Zinsverzichts liege eine Spende der Mitglieder an den Golfclub vor (analog der Regelung bei zinslosen Darlehen).

G.

Am 14. September 2007 reichte der Golfclub (Beschwerdeführer) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde ein mit dem sinngemässen Begehren, der Einspracheentscheid der ESTV vom 23. Juli 2007 sei bezüglich der gemischten Verwendung (Vorsteuerkürzungsschlüssel) aufzuheben und das Verfahren sei zur Neuberechnung des Vorsteuerabzugs an die ESTV zurückzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Er hielt an seiner Argumentation in der Einsprache fest, wonach es sich vorliegend um echte Mitgliederbeiträge handle, die ausserhalb des Systems der Mehrwertsteuer stünden und deshalb auch nicht zur Festlegung des Vorsteuerkürzungsschlüssels hinzugezogen werden könnten. Ebenfalls erfüllten weder die Aufnahmegebühr noch die Zeichnung von Anteilscheinen und auch nicht der Zinsverzicht die Voraussetzungen an das Steuerobjekt gemäss Art. 4 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuerverordnung, MWSTV, AS 1994 1464); es liege in all diesen Fällen kein Leistungsaustausch vor. Es handle sich um Einlagen von Eigenkapital des Vereinsmitglieds in den Beschwerdeführer, durch welche diesem ermöglicht werden solle, seinem statutarischen Zweck nachzukommen. Keinesfalls werde aber mit den von den Investoren/Vereinsmitgliedern geleisteten Zahlungen und dem Zinsverzicht irgendeine Leistung des Beschwerdeführers gegenüber dem jeweiligen Vereinsmitglied abgegolten. Die Geldleistung stelle somit kein Entgelt für eine Gegenleistung dar, weshalb mangels Leistungsaustauschs auch kein der Mehrwertsteuer unterliegender Umsatz vorliegen könne. Weil es sich um „Nichtumsätze“ handle, könnten diese auch nicht zu einer Kürzung der Vorsteuern führen.

H.
Die ESTV hielt in ihrer Vernehmlassung vom 1. November 2007 an ihrer Rechtsauffassung fest; ein steuerbarer Leistungsaustausch (konkrete Gegenleistung gegenüber den einzelnen Mitgliedern) finde nicht statt; bei den Aufnahmegebühren und den ordentlichen Jahresgebühren handle es sich um echte Mitgliederbeiträge. Leistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbrächten, seien ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug von der Steuer ausgenommen. Im Übrigen führten in der schweizerischen Mehrwertsteuerordnung auch „Nichtumsätze“ zu einer Vorsteuerabzugskürzung. Beim Anteilscheinkapital handle es sich um (zum Nominalwert rückzahlbares) Fremdkapital in Form eines zinslosen Darlehens. Im Umfang des gewährten Zinsverzichts sei von einer entsprechenden Spende von Seiten der Mitglieder auszugehen, welche ihrerseits zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung beim Beschwerdeführer führe.

I.
Auf die weiteren Begründungen der Parteien wird das Bundesverwaltungsgericht – soweit erforderlich – im Rahmen der Erwägungen zurückkommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Der Beschwerdeführer ist durch den Einspracheentscheid der ESTV vom 23. Juli 2007 beschwert (Art. 48 VwVG), hat diesen mit Eingabe vom 14. September 2007 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG) und den Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- fristgerecht geleistet. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich Basel Genf 2006, Rz. 1632 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und ist dabei nicht ausschliesslich an die Parteibegehren gebunden. Die Beschwerdeinstanz hat das Recht von Amtes wegen anzuwenden; sie ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 39 Rz. 112; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1561/2006 vom 5. Januar 2009 E. 1.3).

1.3 Das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten und die Mehrwertsteuerverordnung wurde aufgehoben. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Mehrwertsteuerforderung betrifft Sachverhalte, welche in den Jahren 1997 bis 2000 verwirklicht worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

2.

2.1 Nach Art. 41ter Abs. 1 und 3 der bis Ende 1999 in Kraft stehenden Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (aBV; Stand am 20. April 1999) konnte der Bund u.a. eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) in der Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren erheben. Gemäss Art. 8 der Übergangsbestimmungen zur Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (ÜBSt aBV) wurde der Bundesrat beauftragt, die Ausführungsbestimmungen zur Umsatzsteuer nach Artikel 41ter

Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 3 zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten sollten. Für die Ausführungsbestimmungen galten u.a. die folgenden Grundsätze: Der Steuer unterliegen die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt ausführt (einschliesslich Eigenverbrauch) (Art. 8 Abs. 2 Bst. a ÜBSt aBV); Von der Steuer sind, ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug, ausgenommen die Leistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen (Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 10 ÜBSt aBV).

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

2.2 Gestützt auf Art. 41ter Abs. 1 und 3 aBV und Art. 8 ÜBSt aBV erliess der Bundesrat am 22. Juni 1994 die Verordnung über die Mehrwertsteuer (MWSTV).

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

Damit eine steuerbare Lieferung oder Dienstleistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 4 Bst. c MWSTV]). Das heisst, einer Leistung

muss einerseits eine Gegenleistung gegenüberstehen, andererseits setzt die Annahme eines Leistungsaustausches voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 443 E. 6a, mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und 8; vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 107 ff., auch zum Folgenden). Zwischen Leistung und Gegenleistung muss damit ein kausaler, wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben sein, der sich in der Regel nach dem Prinzip des „do ut des“ ergibt. Aufgrund der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer, d.h. aufgrund der Tatsache, dass die Steuer die Belastung des Verbrauchs und damit des Leistungsempfängers bezweckt, sind die einzelnen Leistungen dabei primär von der Seite des endgültigen Steuerträgers aus zu betrachten (vgl. JÜRGEN STRENG, Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, Schriften zum Umsatzsteuerrecht, Band 12, Köln, S. 224 f.). Es ist damit zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die vom Leistungserbringer erbrachte Leistung zu erhalten (vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230).

Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant. Es handelt sich dann aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht um einen sog. „Nichtumsatz“ und es fehlt in diesem Fall an einem Steuerobjekt (vgl. dazu Art. 4 MWSTV; so deutlich bereits RIEDO, a.a.O., S. 225 f.; vgl. auch SONJA BOSSART, Zum Einfluss von Nichtumsätzen auf den Vorsteuerabzug bzw. die Vorsteuerabzugskürzung, in MICHAEL BEUSCH/ISIS [Hrsg.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zürich etc. 2009, S. 363 ff., auch zum Folgenden). „Nichtumsätze“ fallen nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (BGE 132 II 353 E. 4.3; BVGE 2008/63 E. 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.1, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49 E. 2a/cc; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 153, 156; IVO BAUMGARTNER, a.a.O., N. 70 zu Art. 38).

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

Als statutarisch festgesetzt im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV gilt ein Beitrag, wenn er in den Statuten vorgesehen ist und nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab festgelegt wird (Urteil des Bundesgerichts vom 30. April 2004, veröffentlicht in ASA 75 S. 243 ff. E. 4.2; Entscheid der SRK vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 4b; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 752, 757). Das Erfordernis der statutarischen Fixierung der Mitgliederbeiträge ist gemäss Rechtsprechung bereits dann als erfüllt zu betrachten, wenn die Beiträge bzw. die Grundlagen zu deren Berechnung von vornherein dem 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 vom 2. August 2006 [SRK 2004-069] E. 2c/bb, vom 6. März 2006 [SRK 2003-166] E. 2b/aa, 3b/bb). In einem jüngeren Urteil hat das Bundesgericht Art. 14 Ziff. 11 MWSTV zur Anwendung gebracht, obgleich die Statuten des Beschwerdeführers weder die Höhe der Beiträge noch die Kriterien zu deren Berechnung enthielten. Die Festsetzung der Mitgliederbeiträge könne aus zivilrechtlicher Sicht an Vereinsorgane delegiert werden, was üblich sei. Die fehlende

Angabe der Höhe der Beiträge in den Statuten stelle vorliegend eine reine formelle Unterlassung dar. Tatsächlich sei anlässlich der Gründung der Personenvereinigung die Höhe der Beiträge bereits verbindlich festgestanden und damit von Beginn weg objektiv bestimmbar gewesen (Urteil des Bundesgerichts 2A.594/2006 vom 9. November 2007 E. 5.3, 5.4)

2.2.3 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV 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).

2.2.4

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

verweigert oder gekürzt werden. Irrelevant ist hingegen, wofür die Gelder aus einem „Nichtumsatz“ verwendet werden; so setzt die Überlegung, ob solche Mittelzuflüsse allenfalls für die Deckung von eingangsseitigen Aufwendungen verwendet werden, am falschen Ende an und ist im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzugsrecht fehl am Platz (BVGE 2008/63 E. 4.2; BOSSART, a.a.O., S. 366; vgl. auch mit gleichem Ergebnis BGE 132 II 353 E. 7.1).

2.2.4.2 Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen muss lediglich dann gemacht werden, wenn der Gesetzgeber – systemwidrig (vgl. dazu bsp. RIEDO, a.a.O., S. 235 ff.; ders., Problemfall Subvention im Mehrwertsteuerrecht, in: Festschrift SRK – Mélanges CRC [Hrsg. Liliane Subilia-Rouge, Pascal Mollard, Anne Tissot Benedetto], Lausanne 2004, S. 117 ff., insb. S. 123 ff. und 129 ff.) – explizit bezüglich bestimmter „Nichtumsätze“ den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechtes vorgesehen hat. Dies trifft jedoch für die Mehrwertsteuerverordnung lediglich bezüglich Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand zu (gemäss Art. 38 Abs. 4 MWSTV; im Mehrwertsteuergesetz wurde diese systemwidrige gesetzliche Regelung zusätzlich ausgeweitet auf Spenden, die eine steuerpflichtige Person erhält und welche nicht einzelnen Umsätzen zugeordnet werden können, vgl. Art. 38 Abs. 8 MWSTG; im neuen MWSTG, dessen Inkrafttreten auf den 1. Januar 2010 vorgesehen ist, bleibt die Systemwidrigkeit bezüglich Subventionen, nicht aber Spenden, bestehen; Art. 18 Abs. 2 Bst. a-d i.V.m. Art. 33 Abs. 2 des MWSTG vom 12 Juni 2009 [BBl 2009 4407]).

Nichts anderes lässt sich aus der Regelung in Art. 38 Abs. 4 MWSTG schliessen, wonach u.a. nicht als Umsätze geltende Tätigkeiten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen: Art. 38 Abs. 4 MWSTG ändert auch betreffend „Nichtumsätze“ nichts an den Grundregeln von Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG (welche materiell dem Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV entsprechen) und Art. 41 MWSTG (welcher materiell Art. 32 Abs. 1 MWSTV entspricht) (BOSSART, a.a.O., S. 366). Dies stellte auch das Bundesgericht im bereits erwähnten BGE 132 II 353 explizit fest: Die Tatsache, dass die [dort zu beurteilenden] Einlagen oder Darlehen zum Bezug von steuerbelasteten [Eingangs-]Leistungen verwendet würden, berechtige [die ESTV] nicht zur Vorsteuerabzugskürzung; eine solche hänge einzig davon ab, ob die Eingangsleistungen für steuerbare Umsätze verwendet würden oder nicht (a.a.O., E. 7.1).

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

2.2.4.3 Eine solche Interpretation der fraglichen Bestimmung wäre denn auch weder durch den Zweck der Bestimmung, noch durch die Gesetzessystematik, noch durch die Materialien abgedeckt. Was die Gesetzessystematik anbelangt – welche entgegen Bundesgerichtsurteil 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 (dort insb. E. 4.4) keineswegs widersprüchlich ist (abgesehen von der vorliegend nicht relevanten Behandlung von Subventionen und Spenden) – wurde bereits darauf hingewiesen, eine Grundvoraussetzung der Steuerbarkeit einer Leistung sei, dass sie gegen Entgelt erbracht wird (abgesehen vom hier nicht interessierenden Fall des Eigenverbrauchs) und dass die Entgeltlichkeit einen Leistungsaustausch erfordert. Ferner wurde darauf hingewiesen, daraus ergebe sich, dass Vorgänge, die unentgeltlich erfolgten – unter dem Vorbehalt des Eigenverbrauchstatbestandes – vom mehrwertsteuerlichen Geltungsbereich nicht erfasst würden und deshalb keinerlei Auswirkungen auf die Tatbestände der Mehrwertsteuergesetzgebung ausübten (vgl. RIEDO, a.a.O., S. 225 f.). Etwas anderes widerspricht dem verfassungsmässig vorgeschriebenen System, wonach die Umsatzsteuer in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug erhoben wird (Art. 41ter Abs. 3 aBV).

Dieses System bedingt zwingend, dass bei der Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung von der Eingangsseite her überlegt wird.

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

2.3 Mittelflüsse zwischen Mitgliedern von nicht-gewinnstrebigen Einrichtungen mit u.a. wirtschaftlicher oder kultureller Zielsetzung und diesen Einrichtungen können auf unterschiedlichen Motiven beruhen: Zum einen erhalten Mitgliedervereinigungen von ihren Mitgliedern Beiträge, um die statutarischen Aufgaben erfüllen zu können. Dies schliesst nicht aus, dass sich daraus allenfalls ein – mehrwertsteuerlich relevantes – Leistungsaustauschverhältnis zwischen der Vereinigung und ihren Mitgliedern ergibt. Zum andern erbringen die Vereinigungen allenfalls gegenüber einzelnen Mitgliedern oder auch 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, d.h. ob ein Mitglied einen Beitrag leistet, um damit den Zweck der Vereinigung zu fördern oder um dafür eine Gegenleistung der Vereinigung zu erhalten, ist jeweils aus Sicht des Mitglieds – als potentiellem Leistungsempfänger – zu beantworten. Dies ergibt sich aufgrund der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer (vgl. E. 2.2.1 vorstehend; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.3 und A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1, vgl. RIEDO, a.a.O., S. 230 ff.). Das heisst, zu beurteilen ist jeweils, welches der Grund für die Beitragszahlung aus Sicht des Mitglieds ist, insbesondere ob seine Motivation für die Bezahlung darin besteht, von der Vereinigung Leistungen zu beziehen – welche also in seinem eigenen individuellen wirtschaftlichen Interesse liegen – oder ob seine Motivation vorwiegend darin besteht, von der Vereinigung verfolgte Zwecke zu unterstützen, also einen Beitrag zur Verwirklichung oder Förderung des Gemeinschaftszweckes zu leisten (vgl. RIEDO, a.a.O., S. 239). Bei der Frage nach der Motivation handelt es sich naturgemäss um die Frage nach einem inneren, subjektiven Element. Da das Mehrwertsteuerrecht allerdings rechtsgleich und in identischer Weise bei gleichen Sachverhaltsvoraussetzungen anzuwenden ist, muss der Beurteilung ein objektivierter Massstab zugrunde gelegt werden und es ist zu prüfen, wie sich die Motivationslage aus Sicht einer durchschnittlichen Person darstellt.

2.3.1

2.3.1.1 Leistet ein Mitglied einen Beitrag in erster Linie, um den Zweck der Vereinigung zu fördern, zu dessen Erreichung sich die Mitglieder zusammengeschlossen haben, und nicht weil ihm die Vereinigung dafür eine Gegenleistung erbringt oder erbringen soll, so fehlt es an einem Leistungsaustausch. Massgebend ist dabei, ob eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der allfälligen Leistung der Vereinigung gegenüber dem Mitglied einerseits und dem Beitrag des Mitglieds andererseits besteht (E. 2.2.1). Wie es sich damit verhält, ist im Einzelfall, aufgrund der konkreten von der Vereinigung erbrachten

Leistungen, zu beurteilen, und es ist abzuwägen, welcher Aspekt überwiegt. Generell ist festzustellen, dass in sehr vielen Fällen die Vereinstätigkeit bzw. die Bezahlung der Mitgliederbeiträge nicht in einem steuerlichen Leistungsaustausch erfolgen. So nehmen beispielsweise zwar Aktivmitglieder eines Sportvereins im Amateurbereich durchaus gewisse Leistungen ihres Vereins in Anspruch (dieser löst für sie die Spielerlizenz, hält Trainingsmaterial und -personal zur Verfügung, die Spieler erhalten gratis Zutritt zu den Spielen des Vereins). Dennoch steht die wirtschaftliche Verknüpfung zwischen diesen „Leistungen“ und dem Mitgliederbeitrag in solchen Fällen in aller Regel nicht im Vordergrund. Vielmehr geht es meistens darum, dass die Mitglieder gemeinsam den Zweck des Vereins fördern wollen (bspw. Sicherstellung des Spielbetriebes, Teilnahme an Meisterschaften, sportliche Betätigung, geselliges Beisammensein) und die Mitglieder als Spieler ihrerseits ebenfalls dem Verein gewisse Leistungen zur Verfügung stellen (bspw. sportliche Leistungen, privates Fahrzeug für den Transport zu Auswärtsspielen etc.). Ein Indiz für einen fehlenden Leistungsaustausch kann dabei einerseits der Umstand darstellen, dass alle Mitglieder gleiche und statutarisch festgesetzte Beiträge entrichten, andererseits auch der Umstand, dass eine Vereinigung seine Leistungen gemäss statutarischem Gemeinschaftszweck gegenüber allen Mitgliedern erbringt. Beide Umstände sind allerdings letztlich nicht entscheidend: da nach der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer bei der Beurteilung des (entgeltlichen) 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.

Fehlt es an einem mehrwertsteuerlich relevanten Leistungsaustausch zwischen dem Mitglied und der Vereinigung, so sind die Beiträge der Mitglieder als sog. „echte Mitgliederbeiträge“ zu qualifizieren (vgl. zur Unterscheidung zwischen „echten“ und „unechten“ Mitgliederbeiträgen auch Urteile des Bundesgerichts 2C_779/2008 vom 5. Mai 2009 E. 2.1, 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 E. 4.3, 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006 E. 2.2, vom 30. April 2004, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 234 ff. E. 2.2, 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3452/2007 vom 16. September 2008 E. 2.2.2, A-838/2007 vom 9. November 2007 E. 2.3.2; Entscheide der SRK vom 2. August 2006 [SRK 2004-069] E. 2a/aa, vom 25. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.10 E. 2b/aa mit weiteren Hinweisen). Entsprechend den allgemein im Mehrwertsteuerrecht geltenden Grundsätzen sind solche „echten Mitgliederbeiträge“ als „Nichtumsätze“ zu qualifizieren, mit der Folge, dass sie nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fallen (vgl. E. 2.2.1 vorstehend). Werden Mitgliederbeiträge nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches erbracht, so können diese auch nicht als von der Steuer ausgenommene Umsätze im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV qualifiziert werden. Systemnotwendigerweise können von der Mehrwertsteuer nur solche Umsätze ausgenommen werden, welche vorab im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer liegen. Art. 14 Ziff. 11 MWSTV kann somit auf solche „Nichtumsätze“ keine Anwendung finden. Entsprechend erübrigt sich, bei der Verneinung eines Leistungsaustausches zu prüfen, ob die Bedingungen von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erfüllt sind.

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

Fassung der Verordnungsbestimmung setzt klarerweise ebenfalls voraus, dass Leistung und Gegenleistung gegeben sein müssen, und dass ein Leistungsaustausch vorliegt. Hinzu kommt, dass Art. 14 Ziff. 11 MWSTV von Umsätzen spricht, wogegen echte Mitgliederbeiträge – wie eben ausgeführt – mehrwertsteuerlich gerade nicht als Umsätze zu qualifizieren sind, sondern „Nichtumsätze“ darstellen. Der Umsatz nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV kann nicht anders als Leistungsaustausch gegen Entgelt verstanden werden.

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

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

Insbesondere mit Blick auf die zitierten Urteile des Bundesgerichts ist denn auch festzustellen, dass es – soweit die Feststellung überhaupt begründet wird (was beispielsweise nicht der Fall ist im Hinblick auf das Urteil 2C_779/2008 vom 5. Mai 2009, wo lediglich auf frühere Rechtsprechung verwiesen wird) – nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts an einer schlüssigen Begründung für die Feststellung

fehlt, (nur) echte Mitgliederbeiträge würden unter den Anwendungsbereich von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV fallen:

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

- Im Urteil 2A.233/1997 vom 25. Mai 2000 schliesst das Bundesgericht, die Ausnahme nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV beschränke sich auf echte Mitgliederbeiträge, im Wesentlichen daraus, dass der Bundesrat dem Antrag nicht entsprochen habe, wonach Ausnahmeregelungen auch gelten sollten bezüglich Finanzierungsbeiträgen, Beiträgen für besondere Projekte, Spenden und Sponsoring. Diese Begründung ist jedoch nicht schlüssig: Aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber Finanzierungsbeiträge, Beiträge für besondere Projekte, Spenden und Sponsoring nicht unter die ausgenommenen Umsätze nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV subsumieren wollte, lässt sich nicht ableiten, unter diese Bestimmung fielen lediglich Beiträge ohne mehrwertsteuerlich relevanten Leistungsaustausch. Daran dass es der bundesgerichtlichen Rechtsprechung somit an einer schlüssigen Begründung fehlt, ändern auch die Hinweise auf die in der Doktrin vertretene Auffassung (CAMENZIND/HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 495; JÜRG R. BÜHLMANN, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zürich 1994, S. 81 f.; KUHN/SPINNLER, Mehrwertsteuer, Ergänzungs-

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

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

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

2.3.2.1 Die Verordnungsbestimmung spricht von Beiträgen der Mitglieder bzw. im französischen Text von „cotisation“ und im italienischen Text von „contributi“. Bereits aus diesem Wortlaut ergibt sich ohne weiteres, dass es sich um Leistungen handeln muss, welche

grundsätzlich von allen Mitgliedern in gleicher Weise geleistet werden, um die der Vereinigung entstehenden Auslagen gemeinsam zu decken. Dementsprechend lautet die Begriffsdefinition für „cotisation“ im Robert (PAUL ROBERT/ALAIN REY, Le Grand Robert de la langue française, 2. Aufl., Paris 1985): „Somme fixée d'avance, à verser par les membres d'un groupe ou d'une association en vue des dépenses communes“, bzw. diejenige im Devoto (GIACOMO DEVOTO/GIAN CARLO, Vocabolario illustrato della lingua italiana, Milano, 1985) für „contributo“: “Offerta individuale per il raggiungimento di un fine al quale concorrono e collaborano più persone.“ Auch zivilrechtlich wird von Beiträgen dann gesprochen, wenn es um Leistungen der Mitglieder an den Verein geht, welche dazu dienen, die Geldbedürfnisse des Vereins aufgrund der Verfolgung seiner Zwecke abzudecken (vgl. BERNHARD SCHNYDER/JÖRG SCHMID/ALEXANDRA RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 12. Aufl., Zürich 2002, S. 152, vgl. auch URS SCHERRER, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 3. Aufl., Basel 2006, N. 3 zu Art. 71 ZGB; wobei zu beachten ist, dass es im vorliegenden Kontext nicht um die allgemeine Definition von Mitgliederbeiträgen geht, sondern darum, ob bei gegebenem Leistungsaustausch das vom Mitglied entrichtete Entgelt den Charakter eines Mitgliederbeitrages aufweist).

Aus der ratio legis von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV ergibt sich somit, dass nur Mitgliederbeiträge unter diese Bestimmung fallen können, die für Leistungen ausgerichtet werden, welche einerseits im Rahmen des Vereinszweckes liegen und andererseits grundsätzlich gegenüber sämtlichen Mitgliedern erbracht werden bzw. die grundsätzlich allen Mitgliedern angeboten werden. Das ist in der Regel dann anzunehmen, wenn die Beiträge gleich hoch sind oder nach einem für alle Mitglieder, bzw. klar definierte Mitgliederkategorien, gültigen und allgemein verbindlichen Bemessungsschema erhoben werden. Besondere und individualisierte Leistungen der Personenvereinigung, welche nicht gegenüber sämtlichen einen Beitrag leistenden Mitgliedern erbracht und die nicht durch die Leistung des Mitgliederbeitrages abgegolten werden, können indessen – in Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung – nicht unter Art. 14 Ziff. 11 MWSTV fallen. Es handelt sich bei den Leistungen der Mitglieder für solche Leistungen der Vereinigung nicht um (Mitglieder)-Beiträge im Sinne der genannten Bestimmung. Die Umsätze, welche eine Vereinigung aufgrund von besonderen und individualisierten Leistungen erzielt, sind damit ordentlich steuerbar. Dies selbst dann, wenn die zu deren Abgeltung dienenden Beiträge in den Statuten festgelegt sind (Urteil

des Bundesgerichts 2A.594/2006 vom 9. November 2007 E. 5.1, vom 25. August 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 173 f. E. 10c). Ein solcher Fall wäre beispielsweise gegeben, wenn ein Mitglied eines Golfclubs gegen besonderes Entgelt ein Schliessfach mietet oder pro effektive Benutzung der Anlagen eine Greenfee entrichtet. Hier liegt ein Leistungsaustausch vor, welcher von vornherein nicht als Mitgliederbeitrag im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV qualifiziert werden kann, da es sich um eine besondere und individualisierte Leistung handelt.

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

2.3.3 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass bei der mehrwertsteuerrechtlichen Qualifikation von Leistungen an eine Personenvereinigung in einem ersten Schritt zu klären ist, ob die Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches erfolgt ist. Liegt kein solcher vor, bilden die Beiträge sog. „Nichtumsätze“ und fallen deshalb ausserhalb des Geltungsbereichs der MWSTV (nach der hier verwendeten Terminologie *echte* Mitgliederbeiträge). Wenn ein Leistungsaustausch gegeben ist, sind die Voraussetzungen von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV zu

prüfen. Für eine unechte Befreiung nach diesem Artikel muss es sich zunächst um eine der darin aufgezählten Einrichtungen handeln. Im Weiteren muss ein Mitgliederbeitrag im Sinn dieser Bestimmung gegeben und dieser statutarisch festgesetzt sein. Sind diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt, greift die Ausnahmebestimmung (nach der hier verwendeten Terminologie *unechte* Mitgliederbeiträge). Ist das Entgelt für die Leistung kein Beitrag bzw. nicht statutarisch festgelegt im Sinn der obigen Erwägungen, liegt ein „gewöhnlicher" steuerbarer Leistungsaustausch vor.

2.4 Bei der in E. 2.3 dargestellten Rechtslage handelt es sich um eine Anpassung der Praxis.

2.4.1 Die Aufgabe oder Anpassung der bisherigen Rechtsprechung ist nicht zum Vornherein ausgeschlossen. Eine Praxis ist nämlich nicht unwandelbar und muss sogar geändert werden, wenn sich erweist, dass das Recht bisher unrichtig angewendet worden ist oder eine andere Rechtsanwendung dem Sinn des Gesetzes oder veränderten Verhältnissen besser entspricht. Eine Änderung der Praxis lässt sich jedoch regelmässig nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis der ratio legis, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelter Rechtsanschauung entspricht; andernfalls ist die bisherige Praxis beizubehalten (BGE 135 I 79 E. 3, 132 III 770 E. 4 S. 777). Eine Praxisänderung muss sich deshalb auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die – vor allem im Interesse der Rechtssicherheit – umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erachtete Rechtsanwendung gehandhabt worden ist (BGE 126 I 122 E. 5 S. 129). Im Sinn dieser Ausführungen besteht somit im schweizerischen Recht gegenüber den eigenen und den von einem übergeordneten Gericht gefällten Urteilen eine beschränkte Befolgungspflicht (vgl. ARTHUR MEIER-HAYOZ, Berner Kommentar Einleitungsband, Bern 1962, N. 474 zu Art. 1 ZGB, S. 197). Mit Blick auf diese Befolgungspflicht ist zu beachten, dass als präjudiziell unverbindlich von vornherein der im Dispositiv niedergelegte konkrete Entscheid ausscheidet: er ist ausschliesslich für den betreffenden Fall und dessen Parteien verbindlich (MEIER-HAYOZ, a.a.O. N 529 zu Art. 1 ZGB). Grundsätzlich gilt die Befolgungspflicht nur für die essentiellen Erwägungen, für die sogenannte ratio decidendi (MEIER-HAYOZ, a.a.O. N 531 zu Art. 1 ZGB). Dabei ist als notwendig vorauszusetzen, dass das allfällige Präjudiz tatsächlich eine Begründung enthält in dem Sinn, als die fragliche richterliche

Entscheidung durch die ihr beigegebenen Gründe auch gestützt wird (vgl. EGON SCHNEIDER, Logik für Juristen, 5. Aufl. , München 1999, S. 265 f.; vgl. zum Erfordernis der Verständlichkeit und Nachvollziehbarkeit auch HANS PETER WALTER, Die Sicht des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Präjudiz und Sprache, St. Gallen 2008, S. 127 ff., insb. S. 135 ff. und S. 144 f., sowie BERNHARD EHRENZELLER, Zusammenfassende Überlegungen, in: Präjudiz und Sprache, St. Gallen 2008, S. 235 f.). Ob die Voraussetzungen für eine Anpassung der Rechtsprechung vorliegend gegeben sind, ist im Folgenden zu prüfen.

2.4.2 Im vorliegenden Kontext ist zum Einen zu beachten, dass die bisherige Rechtsprechung die Frage der Behandlung von Mitgliederbeiträgen – soweit dazu überhaupt klare Aussagen gemacht wurden – nicht konsistent beurteilt hat: teilweise wurde festgestellt, es liege ein Leistungsaustausch [somit ein unechter Mitgliederbeitrag nach der hier vertretenen Terminologie] vor und anschliessend wurde geprüft, ob es sich um einen ausgenommenen Umsatz im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV handle (vgl. das Urteil der SRK vom 14. April 1999, VPB 3.93), teilweise wurde festgestellt, Art. 14 Ziff. 11 MWSTV finde keine Anwendung auf sog. echte Mitgliederbeiträge (vgl. die Urteile der SRK vom 6. April 2000, VPB 64.111 und 2001-055 vom 27. Februar 2002), teilweise wurde festgestellt, die Ausnahme nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV beschränke sich auf echte Mitgliederbeiträge (vgl. Bundesgerichtsurteile 2A.233/1997 vom 25. Mai 2000 und 2A.594/2006 vom 9. November 2007), teilweise wurde festgestellt, auch bei Vorliegen echter Mitgliederbeiträge sei zu prüfen, ob diese von der Steuer ausgenommen seien (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1420/2006 vom 10. April 2008, A-3452/2007 vom 16. September 2008 und A-1645/2006 vom 3. Dezember 2008) und schliesslich wurde auch festgehalten, echte Mitgliederbeiträge seien immer steuerbefreit, solche bei gewinnstrebigen Vereinigungen gestützt auf Art. 38 Abs. 4 MWSTG und solche bei nicht gewinnstrebigen Vereinen gestützt auf Art. 18 Ziff. 13 MWSTG (vgl. Bundesgerichtsurteil 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008). Im weiteren wurde bereits dargelegt, dass es betreffend die Urteile, in welchen postuliert wird, (nur) echte Mitgliederbeiträge würden unter den Anwendungsbereich von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV (bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG) fallen, nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts weitgehend an einer schlüssigen Begründung für diese Folgerung fehlt (vgl. E. 2.3.1.4). Dass die angepasste Praxis besserer Erkenntnis der ratio legis entspricht, wurde bereits dargetan. Im Weiteren steht sie im Einklang mit der

neueren Rechtsprechung, dass Nichtumsätze grundsätzlich nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen (vgl. E. 2.2.4.1).

2.5 Die Steuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). 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).

3.

Im vorliegenden Fall bezahlen die Mitglieder des Beschwerdeführers je nach Kategorie unterschiedlich hohe Mitgliederbeiträge in Form einer Aufnahmegebühr und von Jahresgebühren. Im Weiteren verpflichten sie sich (mit Ausnahme der Junioren), ein Anteilscheinkapital zu zeichnen, das nicht verzinst wird. Strittig ist, ob die Aufnahmegebühren (à fonds perdu), die ordentlichen Jahresgebühren und das von den Mitgliedern gezeichnete Anteilscheinkapital (im Umfang eines errechneten kalkulatorischen Zinses) zu einer anteilsmässigen Vorsteuerabzugskürzung führen. Der Beschwerdeführer macht geltend, es handle sich bei den Aufnahmegebühren und den ordentlichen Jahresgebühren um sog. „Nichtumsätze“, welche überhaupt nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst würden. Dementsprechend könnten sie auch nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung nach Art. 32 Abs. 1 MWSTV führen. Das Bundesverwaltungsgericht hat somit zunächst zu prüfen, ob die Beiträge der Mitglieder unter den Geltungsbereich der MWSTV fallen (E. 3.1). Wird dies bejaht, muss

geklärt werden, ob die Umsätze allenfalls gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV von der Steuer ausgenommen sind und die ESTV zu Recht eine Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen hat (E. 3.2). Im Weiteren ist der Zinsverzicht hinsichtlich des Anteilscheinkapitals mehrwertsteuerrechtlich zu beurteilen. Es ist insbesondere das Argument des Beschwerdeführers zu prüfen, dass es sich beim Anteilscheinkapital um Eigenkapital handle und dieses somit nicht der Mehrwertsteuer unterliege, weshalb der Zinsverzicht nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen könne (E. 3.3).

3.1 Die Mitglieder leisten die Aufnahme- und Jahresgebühren zweifellos, um auf der Golfanlage spielen und die Infrastruktur des Beschwerdeführers nutzen zu können. Es ist für das Gericht offensichtlich, dass nicht die allgemeine Förderung des Golfsportes oder dergleichen im Vordergrund steht. Diese Beiträge der Mitglieder und die Leistungen des Beschwerdeführers stehen somit in einem Austauschverhältnis, das mehrwertsteuerrechtlich relevant ist (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 3.2, bestätigt durch das Bundesgericht mit Urteil 2C_90/2008 vom 12. November 2008, wobei das Bundesgericht zur Frage des Leistungsaustausches – anders als das Bundesverwaltungsgericht – nicht explizit Stellung nahm). Das Argument des Beschwerdeführers, dass ein Vereinsmitglied nicht zum Golfspiel verpflichtet sei und deshalb kein Leistungsaustausch vorliege, ist nach dem Ausgeführten nicht relevant. Massgebend ist, dass das einzelne Mitglied mit der Bezahlung der Aufnahme- und Jahresgebühr (und der Zeichnung des Anteilscheinkapitals) die Berechtigung zur Nutzung der Golfanlage erhält (Ziff. 2 des Reglements), und dass nach allgemeiner Lebenserfahrung ohne weiteres davon ausgegangen werden kann, dass das durchschnittliche Mitglied eines Golfclubs diese Gebühren deshalb bezahlt, damit es die Anlagen und Einrichtungen des Golfklubs nutzen kann. Damit ist ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch gegeben (E. 2.3.1). Ob und wie oft das Mitglied von der (erworbenen) Berechtigung tatsächlich Gebrauch macht, kann keine Rolle spielen. Die Leistungen des Beschwerdeführers stellen demnach Umsätze gemäss Art. 4 Bst. b MWSTV dar, die grundsätzlich zu versteuern sind. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers liegen keine sog. „Nichtumsätze“ vor, die dem Geltungsbereich der MWSTV entzogen wären.

3.2 Zu prüfen ist im Folgenden, ob die Voraussetzungen von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erfüllt sind.

3.2.1 Der Beschwerdeführer strebt als Verein ein ausgeglichenes Geschäftsergebnis an. Es finden sich weder in den Statuten (z.B. im Zweck gemäss Art. 2 der Vereinsstatuten) noch in den Verfahrensakten Hinweise, dass der Beschwerdeführer die Erzielung eines Gewinns beabsichtige. Er stellt deshalb eine nicht gewinnstrebige Einrichtung im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV dar. Nach dem von ihm verfolgten Zweck fällt er unbestrittenerweise unter die Einrichtungen nach dieser Bestimmung (E. 2.2.2).

3.2.2 Die Aufnahme- und Jahresgebühren werden vorliegend je nach Mitgliederkategorie gemäss einem für alle Mitglieder der entsprechenden Kategorie gleichen Massstab erhoben. Ihre Höhe ist unabhängig davon, ob überhaupt und bejahendenfalls in welchem Umfang das einzelne Mitglied die Anlagen und Einrichtungen des Beschwerdeführers tatsächlich nutzt. Die Einnahmen finden Verwendung für Ausgaben, die kraft Mitgliederversammlungsbeschluss oder Beschluss des Vorstands zu tätigen sind sowie für die Kosten der Vereinsverwaltung (Art. 13 der Vereinsstatuten). Unbestrittenermassen verwendete der Beschwerdeführer die Einnahmen in concreto für die Zurverfügungstellung der Golfanlage an sämtliche Mitglieder. Es liegen somit Mitgliederbeiträge im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV vor (E. 2.3.2).

3.2.3 Der Vorstand beschliesst über die Aufnahmebedingungen der Mitglieder und über deren finanzielle Verpflichtungen bei Beginn und Beendigung der Mitgliedschaft (Art. 10.4 der Vereinsstatuten und Ziff. 1 des Reglements). Die Vereinsversammlung hat mithin die Kompetenz zur Festlegung der Mitgliederbeiträge an den Vorstand delegiert, was als zulässig zu beurteilen ist (E. 2.2.2). Am 9. Oktober 1999 hat die Generalversammlung des Beschwerdeführers ausserdem der Aufnahme eines Anteilscheinkapitals zugestimmt und die Festlegung der Höhe der Aufnahmegebühr und des Anteilscheinkapitals ebenfalls dem Vorstand delegiert (Ingress und Ziff. 1 des Reglements). Gegen eine solche Delegation ist nichts einzuwenden (vgl. oben E. 2.2.2), insbesondere da sie gemäss Art. 9.3 der Vereinsstatuten durch Mitgliederbeschluss jederzeit rückgängig gemacht werden konnte. Mit dem Beschluss vom 15. Dezember 1998 hat der Vorstand des Beschwerdeführers über die Aufnahmegebühren, die Jahresge-

bühren und das zu zeichnende Anteilscheinkapital, gültig ab 1. Januar 1999, für verschiedene Arten von Mitgliederkategorien (ordentliche Einzel-Mitglieder, Ehepaare, Firmen, Junioren/Auszubildende/Studenten von Mitgliedern bis vollendetes 26. Altersjahr, Gast-Junioren bis vollendetes 26. Altersjahr, Einzel-Midweek-Mitgliedschaft und Ehepaar-Midweek-Mitgliedschaft) beschlossen. Es kann somit festgehalten werden, dass die Mitgliederbeiträge ausreichend statutarisch fixiert sind.

3.2.4 Damit sind sämtliche Voraussetzungen für eine unechte Befreiung von der Steuer gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erfüllt. In der Folge ist gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTV eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen (E. 2.2.3). Der Beschwerdeführer beanstandet im Übrigen die Methode der Berechnung des Kürzungsschlüssels durch die ESTV nicht, so dass das Bundesverwaltungsgericht keinen Anlass hat, diesen eingehend zu überprüfen.

3.3

3.3.1 Der Beschwerdeführer ist der Meinung, es handle sich beim Anteilscheinkapital um sein Eigenkapital und der kalkulatorische Zins sei daher nicht in die Vorsteuerabzugskürzung einzubeziehen. Die ESTV geht davon aus, es handle sich um Fremdkapital und der kalkulatorische Zins stelle eine Spende des betreffenden Mitglieds dar. Der Beschwerdeführer ist ein Verein und damit eine personenbezogene Körperschaft. Diese ist auf die Persönlichkeit der Mitglieder und nicht auf seine Kapitalbeteiligung zugeschnitten (Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. Aufl., Zürich 2007, Rz. 7). Vereine, bei denen die Mitglieder Eigenkapital in Form von Anteilscheinen zeichnen, sind atypisch, wenn auch zulässig (Hans Michael Riemer, in: Berner Kommentar, Vereine, Bern 1990, Syst. Teil N. 280). Da eine solche Regelung nur selten vorkommt, müsste sie in den Statuten festgehalten sein (Riemer, a.a.O., ad Art. 60 N. 43).

3.3.2 Im vorliegenden Fall ergibt sich die Pflicht zur Zeichnung von Anteilscheinen aus dem Reglement des Vorstands. Wie bereits ausgeführt, stützt sich dieses auf die in Art. 10.4 der Statuten geregelte Kompetenzdelegation an den Vorstand, was bedeutet, dass diesbezüglich eine ausreichende statutarische Fixierung vorliegt. Im Weiteren hat der Beschwerdeführer bei Beendigung einer Mitgliedschaft grundsätzlich das Anteilscheinkapital zurückzuzahlen, wobei die Auszahlung zur Sicherstellung der Liquidität lediglich aufgeschoben

werden kann, bis entweder der Beschwerdeführer 600 Mitglieder umfasst (und damit über genügend Liquidität verfügt) oder ein neues Clubmitglied aufgenommen werden konnte, das die finanziellen Verpflichtungen erfüllt hat (Ziff. 4 des Reglements). Von Eigenkapital im Rahmen des Anteilscheinkapitals könnte insofern höchstens im Umfang dessen gesprochen werden, was der Beschwerdeführer bei der Beendigung der Mitgliedschaft durch Tod eines Mitglieds später als 15 Jahre nach der Einzahlung des Anteilscheinkapitals nicht zurückzuzahlen hätte. Da der Beschwerdeführer gemäss Ziff. 5 des Reglements erst seit dem 12. Oktober 1999 ein Anteilscheinkapital erhebt (und er auch erst seit dem 4. Mai 1994 besteht), kann es bis Ende des 2. Quartals 2000 noch keinen Fall gegeben haben, in dem das Anteilscheinkapital nicht zurückzuzahlen gewesen wäre. Schliesslich wird im Reglement (Ziff. 1) festgehalten, das Anteilscheinkapital sei zinslos. Diese Regelung deutet ebenfalls darauf hin, dass das Anteilscheinkapital kein Eigenkapital darstellt, obschon zu beachten ist, dass im Genossenschaftsrecht Genossenschaftsanteile im landläufigen Sprachgebrauch ebenfalls „verzinst“ werden, obwohl es sich um eine Dividende handelt (JACQUES-ANDRÉ REYMOND, Die Genossenschaft, in: Schweizerisches Privatrecht, Bd. VIII/5, Basel 1998, S. 127).

3.3.3 Das Bundesverwaltungsgericht qualifiziert das Anteilscheinkapital des Beschwerdeführers folglich nicht als dessen Eigenkapital, sondern als Fremdkapital bzw. als Darlehen seiner Mitglieder. Der kalkulatorische Zins auf dem Anteilscheinkapital bzw. der Zinsverzicht der Mitglieder stellt neben der Jahres- und der Aufnahmegebühr einen weiteren Beitrag dar, den die Mitglieder zu leisten haben, um die Golfanlage nutzen zu können. Der kalkulatorisch ermittelte Zinsverzicht steht somit ebenfalls in einem mehrwertsteuerrechtlich relevanten Austauschverhältnis mit der Leistung des Beschwerdeführers. Entgegen der Ansicht der ESTV ist folglich nicht von einer Spende auszugehen. Davon könnte ohnehin nur gesprochen werden, wenn die Zahlung freiwillig erfolgen würde (BVGE 2007/39 E. 2.2 mit Hinweisen); das ist vorliegend jedoch nicht der Fall, denn die Mitglieder sind zur Zeichnung und Einzahlung eines zinslosen Anteilscheinkapitals verpflichtet. Der Einwand des Beschwerdeführers, dass ein Zinsverzicht auf einem unbestrittenermassen nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden Kapital nicht plötzlich der Mehrwertsteuer durch eine entsprechende Vorsteuerabzugskürzung unterworfen werden könne, ist nicht stichhaltig. Der Zinsverzicht stellt – wie aufgezeigt – ein zusätzliches Entgelt der Mitglieder dar und ist deshalb grund-

sätzlich zu versteuern. Da die Verpflichtung zur Zeichnung des Anteilscheinkapitals, welches nicht verzinst wird, durch die Statuten ausreichend fixiert ist (vgl. Art. 10.4 der Vereinsstatuten i.V.m. Ziff. 1 des Reglements über das Anteilscheinkapital) sowie die Einnahmen für Leistungen verwendet werden, die grundsätzlich gegenüber sämtlichen Mitgliedern erbracht werden (E. 2.3.2.1), kann der Zinsverzicht ebenfalls nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV von der Steuer ausgenommen und damit gleich wie die ordentlichen Mitgliederbeiträge behandelt werden. Die ESTV hat den Zinsverzicht somit zu Recht im Rahmen der Vorsteuerabzugskürzung berücksichtigt.

4.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Die Kosten für das Beschwerdeverfahren werden mit Fr. 5'000.- festgesetzt, dem Beschwerdeführer auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung an den Beschwerdeführer wird bei diesem Ausgang des Verfahrens nicht zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE], SR 173.320.2, e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5000.- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: