Tribunale federale
Tribunal federal

{T 1/2}
2A.334/2003 /sng

Urteil vom 30. April 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Müller,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
Schweizerisches Institut zur Förderung der Sicherheit, Nüschelerstrasse 45, 8001 Zürich,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt
lic. iur. Stefan Oesterhelt,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
Avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (Mitgliederbeiträge),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 10. Juni 2003.

Sachverhalt:
A.
Das Schweizerische Institut zur Förderung der Sicherheit (SIFS) ist ein Verein im Sinn von Art. 60 ff. ZGB, der am 21. März 1995 gegründet wurde und seinen Sitz in Zürich hat (im Folgenden: Verein oder auch Institut SIFS). Der Vereinszweck ist wie folgt umschrieben: Ḧrderung der Sicherheit in Industrie-, Gewerbe-, Handels- und Dienstleistungsbetrieben. Die Tätigkeit erstreckt sich insbesondere auf die Bereiche Brandverhütungsdienst, Brand- und Explosionsschutz, Schutzmassnahmen gegen Elementarereignisse, Schutzmassnahmen gegen unerlaubte Handlungen; kann Dienstleistungen in weiteren, zur Förderung der Sicherheit gehörenden Bereichen erbringen, wie Arbeitssicherheit und Umweltschutz. Zu diesem Zweck bietet der Verein den Vereinsmitgliedern, den Behörden sowie Dritten Beratung, Unterstützung und Ausbildung an und informiert Interessenten mittels Publikationen und Fachtagungen. Der Verein betätigt sich als Prüf-, Inspektions- und Zertifizierungsstelle nach der Normenreihe EN 45000 und pflegt die Zusammenarbeit mit nationalen und internationalen Organisationen, die in den Bereichen Sicherheit, Brandverhütung, Inspektion sowie Normierung und Zertifizierung tätig sind; kann Liegenschaften erwerben(Handelsregisterauszug vom 31. Oktober 2002).

Der Verein ist seit dem 1. Januar 1995 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen.
B.
Die Vereinsstatuten des Instituts SIFS sehen in Art. 10.3 eine Nachschusspflicht der privaten Direktversicherer wie folgt vor:

Ï0.3 Nachschusspflicht
Unter den Vereinsmitgliedern haben die privaten Direktversicherer die Pflicht, die jährlichen Bilanzverluste, soweit sie im budgetierten Rahmen entstehen, nach dem massgebenden Prämienvolumen zu übernehmen.¨
In einem Schriftenwechsel zur Frage der mehrwertsteuerlichen Behandlung der entsprechenden Nachschussleistungen vertrat das Institut SIFS die Auffassung, es handle sich um ëchte Mitgliederbeiträge, die nach Art. 14 Ziff. 11 der bundesrätlichen Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV) von der Besteuerung ausgenommen seien. Die Eidgenössische Steuerverwaltung stellte sich demgegenüber auf den Standpunkt, die aufgrund der Nachschusspflicht generierten Umsätze seien als Teilentgelte für an Dritte erbrachte Leistungen zu betrachten, die indirekt den privaten Direktversicherern zugut kämen (Präventivmassnahmen, Aufklärungsarbeit, weniger Schadensfälle etc.) und als solche steuerbar seien. Mit Entscheid vom 20. Oktober 1997 bestätigte sie diese Auffassung und hielt ausdrücklich fest, dass die Nachschusszahlungen (Defizitübernahmen) der privaten Direktversicherer gemäss Art. 10.3 der Statuten keine Mitgliederbeiträge im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV darstellten, sondern als steuerbares Entgelt zu qualifizieren seien.

Gegen diesen Entscheid erhob das Institut SIFS am 20. November 1997 Einsprache. In der Folge liess die Eidgenössische Steuerverwaltung die tatsächlich geleisteten Nachschüsse für die Jahre 1995 und 1996 ermitteln und legte gestützt darauf (mit Schreiben vom 14. August 2002) die zu entrichtende Mehrwertsteuer auf Fr. 1'023'314.90 fest, zuzüglich Verzugszinsen seit dem 15. April 1996. Mit Entscheid vom 3. Oktober 2002 wies die Eidgenössische Steuerverwaltung die Einsprache ab und bestätigte die geschuldete Mehrwertsteuer.
C.
Eine Beschwerde gegen den Einspracheentscheid wurde von der Eidgenössischen Steuerrekurskommission mit Urteil vom 10. Juni 2003 abgewiesen.
D.
Das Institut SIFS hat am 10. Juli 2003 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Schweizerische Bundesgericht erhoben. Der Beschwerdeführer beantragt, den Entscheid der Vorinstanz vom 10. Juni 2003 sowie den Einspracheentscheid vom 3. Oktober 2002 aufzuheben. Zudem sei festzustellen, dass die im Rahmen der Defizitdeckung erbrachten Beiträge an das Institut SIFS nicht der Mehrwertsteuer unterliegen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Stellungnahme verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach den Artikeln 97 ff. OG mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 54 Abs. 1 MWSTV; siehe auch Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]). Der Beschwerdeführer ist nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.
1.2 Soweit der Beschwerdeführer auch den Einspracheentscheid anficht, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten, da im vorliegenden Verfahren ausschliesslich der Entscheid der Steuerrekurskommission Anfechtungsobjekt bilden kann (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 104 Ib 412 E. 1c S. 416; 125 II 29 E. 1c S. 33, mit Hinweisen; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 190).
1.3 Unzulässig ist ferner das Feststellungsbegehren im Sinn von Art. 51 Abs. 1 lit. f MWSTV, weil die Eidgenössische Steuerverwaltung für die Nachschusszahlungen der Jahre 1995 und 1996 einen Leistungsentscheid im Sinn von Art. 51 Abs. 1 lit. c MWSTV erlassen hat und anhand von konkreten Sachverhalten entschieden werden kann, ob der Beschwerdeführer für die zur Diskussion stehenden Leistungen der Steuerpflicht untersteht oder nicht (vgl. dazu ASA 71 S. 157 E. 1 mit Hinweisen).
1.4 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde können nach Art. 104 lit. a und b OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht

gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.5 Die hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalte wurden alle vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes (am 1. Januar 2001) verwirklicht. Auf das vorliegende Verfahren sind deshalb noch die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung von 1994 (MWSTV) anwendbar (vgl. Art. 93 und 94 MWSTG).
2.
Der Beschwerdeführer vertritt in der Hauptbegründung die Auffassung, die umstrittenen Nachschussleistungen stellten echte Mitgliederbeiträge dar, die aufgrund des fehlenden Leistungsaustausches nicht der Steuer unterliegen würden.
2.1 Gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV sind die Umsätze, die nichtgewinnstrebige Einrichtungen mit politischer, gewerkschaftlicher, wirtschaftlicher, religiöser, patriotischer, weltanschaulicher, philanthropischer, kultureller oder staatsbürgerlicher Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen, von der Steuer ausgenommen (vgl. auch Art. 18 Ziff. 13 MWSTG). Für die Beurteilung, ob solche Umsätze vorliegen, und für die Abgrenzung zu den steuerbaren Leistungen ist insbesondere der Begriff des Entgelts (Leistungsaustausch) von Bedeutung.

Die für die Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) massgebende Verfassungsgrundlage sieht vor, dass mit den zu erlassenden Ausführungsbestimmungen die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen steuerlich zu erfassen sind, die gegen Entgelt erbracht werden (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. a BV; vgl. auch Art. 8 Abs. 2 lit. a Ziff. 1 ÜbBest. aBV). Diese verfassungsrechtliche Vorgabe wurde in Art. 4 MWSTV umgesetzt. Entgeltlichkeit der Leistung setzt einen Leistungsaustausch durch Erbringung einer Lieferung oder Dienstleistung voraus, wofür als Gegenleistung ein Entgelt erbracht wird. Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 26 Abs. 1 MWSTV). Zu diesem gehört alles, was der Empfänger oder ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Damit ein Leistungsaustausch vorliegt, muss zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben sein (BGE 126 II 443 E. 6a S. 451, mit Hinweisen; vgl. die Übersicht zur bundesgerichtlichen Praxis in: Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 183).

Art. 26 Abs. 2 MWSTV fasst, wie auch Art. 33 Abs. 2 MWSTG, den Begriff des steuerbaren Entgelts weit und zählt u.a. auch Aufwendungen von Dritten dazu, wenn sie als Gegenleistung zur Lieferung oder Dienstleistung erscheinen. Für freiwillige Zuwendungen von Dritten enthält die Mehrwertsteuerverordnung keine Regelung. Nach der bundesgerichtlichen Praxis sind freiwillige private Zuwendungen den öffentlichen Subventionen gleichzustellen und wie diese von der Mehrwertsteuer auszunehmen, wobei der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen ist. Wie die öffentlichrechtliche Subvention wird auch die freiwillige private Zuwendung nicht hingegeben, damit der Leistungsempfänger eine konkrete Gegenleistung erbringt. Die Zuwendung ist somit nicht Leistungsentgelt und bildet deshalb nicht Teil der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer, selbst wenn sie dem Empfänger dazu dient, eine Tätigkeit auszuüben. Allerdings ist im Einzelfall genau zu prüfen, ob eine freiwillige private Zuwendung vorliegt oder ob eine konkrete Leistung abgegolten wird (BGE 126 II 443 E. 8a S. 458 f.; Urteil 2A.450/2001 vom 27. Mai 2003, E. 4).
2.2 Auch für die mehrwertsteuerliche Behandlung von Mitgliederbeiträgen ist entscheidend, ob Leistungen im Rahmen eines Leistungsaustausches erbracht werden. Erhält das einzelne Mitglied für den von ihm geleisteten Beitrag eine konkrete Gegenleistung, so spricht man von ünechtenB̈eiträgen. Werden dagegen statutarisch festgelegte Beiträge dem Vereinszweck entsprechend eingesetzt, und kommen die damit verbundenen Leistungen allen Mitgliedern zugut, so handelt es sich um ëchteM̈itgliederbeiträge. Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis gehen davon aus, dass echte Beiträge der Mitglieder keine Leistungen an ein einzelnes Mitglied darstellen und es sich demnach nicht um Leistungen handelt, die von der Mehrwertsteuer erfasst werden können.

Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit Beiträgen an einen Kur- und Verkehrsverein erkannt, dass die im konkreten Fall zu beurteilenden so genannten Propagandabeiträge in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit den erbrachten Werbeleistungen standen; es handelte sich somit nicht um eigentliche (echte)

Mitgliederbeiträge zur Abgeltung von Leistungen, die ausschliesslich im Gemeinschaftsinteresse gegenüber allen Mitgliedern erbracht wurden, weshalb die Propagandabeiträge nicht von der Steuerpflicht nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV ausgenommen waren (Urteil 2A.233/1997 vom 25. August 2000, E. 10a, in: ASA 71 S. 157 ff., 172).

Nach der in der schweizerischen Lehre vertretenen Auffassung setzt die Steuerbarkeit von Leistungen an Vereinsmitglieder einen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch voraus. Massgebend ist, ob das Mitglied eine Gegenleistung für eine im eigenen individuellen Interesse (oder gegebenenfalls im Interesse eines Dritten) liegende Leistung aufwendet. Sofern die Vereinigung tätig wird, um den statutengemässen Zweck umzusetzen, leistet sie nicht an ein einzelnes Mitglied. Als Indizien, die für die Annahme eines echten Mitgliederbeitrags ohne Leistungsaustausch sprechen, werden in Anlehnung an die deutsche Literatur genannt, dass a) die Beiträge gleich hoch sind oder nach einem für alle Mitglieder gültigen und allgemein verbindlichen Bemessungsschema erhoben werden, oder b) dass die Vereinstätigkeit sich an einen unbestimmten, nicht individualisierten Adressatenkreis richtet, was bei der Erbringung von statutarischen Leistungen, die nicht an einzelne Mitglieder gehen, vermutet wird (Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer, Diss. Zürich, Bern 1999, S. 239; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, Rz. 269; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rzn. 347
ff.; Dieter Metzger, Kurz-Kommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, Art. 18 MWSTG, N 18).

Die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung äussert sich zur Frage der Mitgliederbeiträge - soweit ersichtlich - nur im Zusammenhang mit Leistungen von nichtgewinnstrebigen Einrichtungen. Solche Leistungen sind dann von der Mehrwertsteuer ausgenommen, wenn sie durch die statutarisch festgesetzten Beiträge abgegolten werden (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Rz. 611; Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Rzn. 614 f.; vgl. auch Branchenbroschüre für den Sport [610.507-28]vom Juli 1995, Ziff. 5.1; Branchenbroschüre Nr. 23 S̈port[̈610.540-23]vom September 2000, Ziff. 15.1). Dabei geht die Eidgenössische Steuerverwaltung davon aus, dass auch die Einnahmen aus statutarisch festgelegter Nachschusspflicht der einzelnen Mitglieder von der Steuer ausgenommen sind.
2.3 Nachdem das schweizerische Mehrwertsteuerrecht in weiten Teilen mit dem Umsatzsteuerrecht der Europäischen Union (EU) übereinstimmt, können auch Gesetzgebung, Lehre und Rechtsprechung in der EU zur Beurteilung herangezogen werden, wobei die Schweiz als Nicht-Mitglied nicht an die Rechtsordnung der EU gebunden ist. Die Umsatzsteuerrechte der Europäischen Gemeinschaft und ihrer Mitgliedstaaten stellen demnach eine nicht zu vernachlässigende Erkenntnisquelle und Interpretationshilfe dar, soweit der schweizerische Gesetzgeber nicht ausdrücklich und bewusst von der EU-Regelung abweicht (BGE 124 II 193 E. 6a S. 203 f.).

Auch im EU-Recht wird für die Behandlung von Mitgliederbeiträgen auf den Leistungsaustausch abgestellt (vgl. Art. 2, Art. 5 und Art. 6 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer [77/388/EWG], ABl EG 1977 Nr. L 145 S. 1; nachfolgend: 6. MwSt-Richtlinie). Im Zusammenhang mit der Entgeltlichkeit von Leistungen befasste sich der Europäische Gerichtshof (EuGH) mit der Frage von Pflichtbeiträgen, die von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts erhoben wurden, welcher die Förderung der Obsterzeugung obliegt (Werbung, Absatzförderung und Qualitätsverbesserung der Erzeugnisse). Der Gerichtshof erkannte, dass solche Pflichtbeiträge keine D̈ienstleistungen gegen Entgeltïm Sinn von Art. 2 Nr. 1 der 6. MWST-Richtlinie darstellten, weil dies einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Entgelt voraussetzen würde. Daran fehle es, wenn die Aufgaben der Einrichtung gemeinsame Interessen der Erzeuger beträfen und die einzelnen Erzeuger, von denen die Beiträge unabhängig davon eingezogen werden könnten, ob eine bestimme Dienstleistung ihnen eine Vorteil verschafft, nur mittelbar von den Vorteilen profitierten,
die allgemein dem gesamten Wirtschaftszweig erwachsen (Urteil vom 8. März 1988, Rs 102/86, Apple and Pear Development Council, Slg. 1988 II 1443 ff.; dazu: W. Christian Lohse/Hans-Michael Peltner, 6. MWST-Richtlinie und Rechtsprechung des EuGH, 2. Aufl., Köln 1999, Art. 2, S. 5; vgl. auch Ben J.M. Terra/Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives, Commentary on the Value Added Tax of the European Community, 1993-2000, Art. 4, S. 21 f.).

Die deutsche sowie die österreichische Lehre folgen in Bezug auf Beiträge und Leistungen von Vereinen

ebenfalls der traditionellen Auffassung, wonach Leistungen, die Vereine in Erfüllung der statutarischen Vereinsaufgaben im Interesse der Gesamtheit der Mitglieder erbringen, nicht zu einem Leistungsaustausch führen, weil die Abhängigkeit von Leistung und Gegenleistung fehlt; die Lehre spricht dabei von echten Mitgliederbeiträgen. Anders verhalte es sich, wenn der Verein Sonderleistungen gegenüber einzelnen Mitgliedern erbringt und hierfür entsprechende Gegenleistungen erhält; solche Leistungen gelten als unechte Mitgliederbeiträge (Dieter Dziadkowski/Peter Walden, Umsatzsteuer, 4. Aufl., München 1996, S. 88 ff.; Otto-Gerd Lippross, Umsatzsteuer, 20. Aufl., Achim 2000, S. 86 ff.; Wolfram Birkenfeld, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, Bd. I, 3. Aufl., Köln 1998/2001, Hauptteil, Das deutsche Umsatzsteuerrecht, § 49, Leistungsaustausch bei Mitgliedervereinigungen, Rz. 513; Hans Georg Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar, 2. Aufl., Wien 1999, § 1, Rzn. 113 ff.). Einige Autoren halten einschränkend eine Umsatzsteuerbefreiung auch bei den echten Vereinsbeiträgen nur dort für gerechtfertigt, wo der Verein seine Leistungen nicht einem
bestimmten oder bestimmbaren Adressatenkreis gegenüber erbringt, was z.B. bei Leistungen gegenüber der Öffentlichkeit der Fall sei; hier fehle es an einer konsumierbaren Leistung. Andere, selbst echte Vereinsbeiträge, würden dem Verein nicht geschenkt, sondern würden erbracht, um von dessen Leistungen profitieren zu können, weshalb auch solche Beiträge zu besteuern seien (Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 14, Rz. 66; ebenso: Hans Georg Ruppe, a.a.O., § 1, Rz. 116).

3.

Anhand der von Rechtsprechung und Lehre entwickelten Grundsätze ist zu prüfen, ob die umstrittenen Nachschusszahlungen als echte Mitgliederbeiträge oder als Entgelt für (einzig) den Nachschusspflichtigen erbrachte Leistungen zu qualifizieren sind.

3.1 Das beschwerdeführende Institut SIFS bezweckt gemäss Art. 2 der Vereinsstatuten im Wesentlichen die Förderung der Sicherheit in Industrie-, Gewerbe- sowie Handels- und Dienstleistungsbetrieben. Die Mitgliedschaft steht neben den privaten Versicherern auch den öffentlich-rechtlichen Versicherern, dem Schweizerischen Handels- und Industrieverein (Vorort), dem Zentralverband Schweizerischer Arbeitgeber-Organisationen sowie Berufs- und Wirtschaftsverbänden offen (Art. 3.1 der Statuten). Für die Erreichung des Vereinszwecks erhebt das Institut SIFS Mitgliederbeiträge in der Höhe von Fr. 1'000.– pro Jahr und Mitglied; diese betrugen im Jahr 1995 total Fr. 31'000.– und im Jahr 1996 Fr. 33'000.–. Daneben setzen sich die Einnahmen des Vereins zusammen aus freiwilligen Beiträgen, Erträgen aus Beratungs- und Schulungstätigkeit, Einkünften aus der Prüf-, Inspektions- und Zertifizierungstätigkeit, Erträgen aus übrigen Dienstleistungen sowie den Zinsen aus dem Vereinsvermögen (vgl. Art. 10.1 der Statuten). Überdies besteht gemäss Art. 10.3 der Statuten für die privaten Direktversicherer eine Nachschusspflicht, mit der die jährlichen Bilanzverluste des Vereins ausgeglichen werden. Die privaten Direktversicherer haben je einen Anteil
entsprechend ihrem Prämienvolumen zu leisten. Diese Anteile betrugen im Jahr 1995 total rund 8,5 Millionen Fr., im Jahre 1996 rund 8,2 Millionen Fr. Zur Bestreitung der jährlichen Aufwendungen, welche für das Jahr 1995 mit rund 13,9 Millionen Fr. budgetiert wurden, trugen im Weiteren Einnahmen aus Dienstleistungen wie z.B. Beratungsleistungen gegenüber Industrieunternehmungen, Durchführung von Kursen oder Verkauf von Publikationen bei. Wesentlich ist, dass die Gesamtaufwendungen nicht durch die Einnahmen aus direkt erbrachten Leistungen und den ordentlichen Mitgliederbeiträgen sowie aus allfälligen freiwilligen Beiträgen gedeckt werden konnten, sondern dass hierfür die von den privaten Direktversicherern zu leistenden Nachschüsse erforderlich waren.

3.2 Bereits der Wortlaut der Statuten, die zwischen Mitgliederbeiträgen (Art. 10.1) und Nachschusspflicht (Art. 10.3) unterscheiden, deutet darauf hin, dass die mit der Nachschusspflicht abzudeckenden Leistungen anders behandelt werden sollen als die durch die reinen Mitgliederbeiträge abgegoltenen Leistungen. Zudem steht fest, dass die im Rahmen der Nachschusspflicht geleisteten Beiträge nicht für alle Mitglieder gleich hoch sind und auch die damit abgegoltenen Leistungen nicht voraussetzungslos erbracht werden; vielmehr liegen diese zum grossen Teil im konkreten Interesse der Privatversicherer, d.h. einer einzigen Mitgliederkategorie: Wie die Vorinstanz zutreffend feststellt, werden unter anderem die Beratungs- und Schulungstätigkeit sowie die Prüf-, Inspektions- und Zertifizierungstätigkeit gegen Entgelt erbracht. Daneben deckt das Institut SIFS noch eine Reihe anderer Leistungen ab. Gemäss eigenen Angaben versteht sich das Institut als Partner der Wirtschaft, der Behörden und der Versicherer. Ziel ist in erster Linie die Förderung der integralen Sicherheit (Brand- und Explosionsschutz, Intrusionsschutz, Umweltschutz, Arbeitssicherheit). Mit den damit verbundenen Leistungen nimmt das Institut SIFS unmittelbar Aufgaben war, die
ansonsten durch die einzelnen Versicherer selber getragen werden müssten. Diese haben aufgrund ihrer Nach-

schusspflicht namhafte Beiträge zu leisten. So wurden etwa im Jahr 1995 mit den Nachschüssen rund zwei Drittel der Gesamteinnahmen bestritten. Kommerziell tätige Versicherer sind aber nur bereit, solche Beiträge zu bezahlen, wenn sie hierfür eine konkrete Gegenleistung erhalten. Auch wirtschaftlich betrachtet kommen demnach die vom beschwerdeführenden Verein erbrachten Leistungen zu einem grossen Teil den Direktversicherern zu (vgl. zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Mehrwertsteuerrecht Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 173). Insbesondere die Präventivmassnahmen und die damit verbundenen Aufklärungsarbeiten äussern sich letztlich in weniger Schadensfällen.

Aus dem Gesagten folgt, dass die umstrittenen Nachschüsse keine echten Mitgliederbeiträge sind, sondern (Teil-)Entgelt für den Nachschusspflichtigen erbrachte Sonderleistungen.
3.3 Was der Beschwerdeführer dagegen einwendet, überzeugt nicht.

Unbehelflich ist zunächst der Hinweis auf das erwähnte Urteil 2A.233/1997 vom 25. August 2000 (ASA 71 S. 157 ff.), worin das Bundesgericht hinsichtlich Subventionszahlungen einen Leistungsaustausch verneint habe. Zum einen sind Subventionen mit den Mitgliederbeiträgen nicht vergleichbar. Zum andern wird in jenem Entscheid festgestellt, dass von Mitgliederbeiträgen nur dann gesprochen werden kann, wenn es sich um Leistungen handelt, die der Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks dienen und die im Interesse aller Mitglieder erfolgen. Sonderleistungen gegenüber einzelnen Mitgliedern oder gegenüber Nichtmitgliedern wie auch Leistungen, die sich nicht klar aus dem Gemeinschaftszweck oder aus den durch den Gemeinschaftszweck vorgegebenen Aufgaben ergeben, unterliegen der Mehrwertsteuer (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., S. 172 f., mit Hinweisen). Mit den von den Privatversicherern erbrachten Nachschüssen werden Leistungen abgedeckt, die sich zwar in weiten Teilen im Rahmen des Vereinszwecks halten, die aber konkret diesen Privatversicherern zugut kommen; andere Mitglieder können daraus keinen unmittelbaren Nutzen ableiten.

Es trifft ferner nicht zu, dass es im vorliegenden Fall am direkten ursächlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung fehle, wie der Beschwerdeführer behauptet. Damit ein Leistungsaustausch vorliegt, genügt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, dass Leistung und Gegenleistung innerlich (wirtschaftlich) derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausdrücklich abgelehnt wird vom Bundesgericht das vom Europäischen Gerichtshof aufgestellte Erfordernis, wonach dem Leistungsaustausch ein Rechtsverhältnis zugrunde liegen müsse (2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002, E. 3.2, mit Hinweis u.a. auf das betreffende EuGH-Urteil vom 3. März 1994, Rs C-16/1993, Tolsma, Slg. 1994 I-743; vgl. auch Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 183). Wie erwähnt, gelten im vorliegenden Fall die Privatversicherer mit den statutarischen Nachschüssen die ihnen vom Institut SIFS erbrachten Leistungen ab, womit die innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung im Sinn der Rechtsprechung erstellt ist.

Schliesslich wendet der Beschwerdeführer erfolglos ein, aufgrund des vorne erwähnten EuGH-Urteils vom 8. März 1988 (Slg. 1988 II 1443 ff.) setze Entgeltlichkeit im Sinn der Mehrwertsteuer das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Entgelt voraus. Er macht geltend, bei verschiedenen Leistungen, die der Verein erbringe (z.B. Grundlagenforschung; Führung der öffentlich zugänglichen fachtechnischen Dokumentation; Erarbeitung und Abgabe von Richtlinienblättern zur Brandverhütung; Erarbeitung von technischen Publikationen; Mitarbeit in technischen Fachkommissionen; allgemeine Förderung der Sicherheit in Gewerbe-, Industrie- und Dienstleistungsbetrieben; Auskunftsdienst sowie Unterstützung von Feuerpolizeiorganen und Inspektion von Sprinkler- und Brandmeldeanlagen), fehle es an einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Nachschusszahlungen der Vereinsmitglieder, weil diese Leistungen allen Mitgliedern sowie der Allgemeinheit zugut kämen; insofern handle es sich nicht um einen Leistungsaustausch und auch nicht um Sonderleistungen an die Privatversicherer. Es kann offen bleiben, ob das betreffende EuGH-Urteil auch für die schweizerische Rechtsprechung zu berücksichtigen wäre.
Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof einen Leistungsaustausch deshalb verneint hat, weil die erbrachten Dienstleistungen dem gesamten Wirtschaftszweig zugut kamen und die Erzeuger nur mittelbar von den Vorteilen profitierten. Aus den vorliegenden Unterlagen ist nicht ersichtlich, wieweit die Behauptungen des Beschwerdeführers zutreffen. Ob mit den von den Privatversicherern erbrachten Nachschüssen tatsächlich Beiträge an die angeführten Leistungen erbracht werden, kann nur beurteilt werden, wenn die Aufwendungen hierfür im Einzelnen belegt und den echten Mitgliederbeiträgen und übrigen Einnahmen gegenübergestellt wer-

den. Ein solcher Nachweis wird vom Beschwerdeführer nicht erbracht. Da es sich um eine steueraufhebende oder steuermindernde Tatsache handelt, obliegt die Beweislast hierfür dem Beschwerdeführer und hat dieser die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 110).
4.
In der Eventualbegründung macht der Beschwerdeführer geltend, falls das Bundesgericht die Nachschüsse nicht als echte Mitgliederbeiträge qualifiziere, seien die Umsätze aufgrund von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV von der Besteuerung ausgenommen.
4.1 Damit Umsätze aufgrund des zitierten Art. 14 Ziff. 11 MWSTV (vgl. auch Art. 18 Ziff. 13 MWSTG) von der Steuer ausgenommen sind, müssen nach unbestrittener Lehre und Praxis mehrere Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, welche die folgenden Elemente betreffen: a) Den nichtgewinnstrebigen Charakter der leistungserbringenden Einrichtung; b) den statutarisch festgesetzten Betrag; c) die Natur der Gegenleistung und deren Art der Festsetzung; d) die Tatsache, dass die Umsätze auch Dritten angeboten werden (vgl. Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Rz. 611; Nicolas Buchel, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 18 Ziff. 13, Rzn. 4 ff.; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rzn. 749 ff.). Als Ausnahmeregelung ist die Bestimmung anerkanntermassen restriktiv auszulegen (BGE 124 II 193 E. 5e S. 202; 372 E. 8a S. 380 f., je mit Hinweisen).
4.2 Unbestritten ist, dass es sich beim beschwerdeführenden Institut SIFS um eine nichtgewinnstrebige Einrichtung im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV (bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG) handelt. Unterschiedliche Auffassungen bestehen darüber, wie das Erfordernis der statutarischen Festsetzung des Beitrags zu verstehen ist. Aufgrund der Materialien und Vorarbeiten zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die Ausnahmeregelung nur für Umsätze gelten lassen wollte, die den Mitgliedern solcher Einrichtungen gegen Erbringung der statutarischen Beiträge gewährt werden. Nicht dazuzuzählen sind Finanzierungsbeiträge oder Beiträge für besondere Projekte (vgl. Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 28. Oktober 1993 über das Vernehmlassungsverfahren zum Verordnungsentwurf über die Mehrwertsteuer, Art. 13 [14]Ziff. 11, S. 7; Parlamentarische Initiative betreffend Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996, in: BBl 1996 V 713 ff., 747). Am Erfordernis, wonach Mitgliederbeiträge nur dann von der Steuer ausgenommen sind, wenn sie durch statutarisch festgesetzte Beiträge abgegolten werden, ist aufgrund des klaren
Gesetzeswortlauts festzuhalten. Als statutarisch festgesetzt im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV gilt ein Betrag, wenn er in den Statuten festgelegt und nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab erhoben wird (vgl. auch Nicolas Buchel, a.a.O., Art. 18 Ziff. 13 MWSTG, Rz. 8).

Die Statuten des Beschwerdeführers sehen einzig einen Mitgliederbeitrag von Fr. 1'000.– pro Jahr und Mitglied vor (Art. 10.1 lit. a). Die in Art. 10.3 genannte Nachschusspflicht gilt nicht als statutarischer Mitgliederbeitrag, wie die Vorinstanz zu Recht festhält. Weder ist hier die Pflicht zur Nachschussleistung im Vornherein objektiv messbar, noch wird diese nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab festgelegt. Damit fehlt es in Bezug auf die Nachschusspflicht am Erfordernis der statutarisch festzulegenden Beiträge. Unter diesen Umständen brauchen die weiteren Voraussetzungen, die für eine Anwendung von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV wie erwähnt kumulativ erfüllt sein müssten, nicht geprüft zu werden.
5.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich nach dem Gesagten in allen Teilen als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird. Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 156 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 7'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 30. April 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: