

JAAC 64.111

Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 6. April 2000 i. S. Verband X. [SRK 1999-143]

*Taxe sur la valeur ajoutée. Assujettissement subjectif. Option.
Cotisation de membre.*

- Distinction entre vraies et fausses cotisations de membre. On parle de vraies cotisations lorsqu'il n'existe pas d'échange de prestations entre l'association et le membre. En l'absence de contre-prestation, de telles cotisations de membre n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. En revanche, il faut admettre qu'il existe un échange de prestations entre l'association et le membre dès que celle-là fournit au membre une prestation particulière. Une fausse cotisation de membre d'une telle nature tombe dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 3e).

- Le recourant ne peut pas opter pour un assujettissement subjectif à la taxe sur la valeur ajoutée s'il ne réalise que des opérations exonérées au sens de l'art. 14 ch. 11 OTVA. Il ne le peut pas même s'il dépasse la limite de Fr. 75 000.- de chiffre d'affaires (consid. 4a).

- La Constitution fédérale prévoit expressément que la réponse à la question de savoir s'il existe des prestations selon l'art. 14 ch. 11 OTVA dépend du fait que celles-ci sont fournies moyennant une cotisation fixée statutairement (consid. 3a). Elle lie le juge (consid. 4b-c).

Mehrwertsteuer. Subjektive Steuerpflicht. Option. Mitgliederbeitrag.

- Unterscheidung zwischen echten und unechten Mitgliederbeiträgen. Für echte Mitgliederbeiträge besteht kein Leistungsaustausch zwischen der Vereinigung und dem Mitglied. Mangels Entgelt werden derartige Mitgliederbeiträge nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst. Demgegenüber ist ein Leistungsaustausch zwischen der

Vereinigung und dem Mitglied anzunehmen, sobald sie an das Mitglied eine besondere Leistung erbringt. Ein solcher unechter Mitgliederbeitrag fällt in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (E. 3e).

- Der Beschwerdeführer kann nicht subjektiv für die Mehrwertsteuerpflicht optieren, wenn er einzig unecht befreite Umsätze im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erbringt. Dies selbst dann nicht, wenn er die Umsatzlimite von Fr. 75 000.- überschreitet (E. 4a).

- Die Bundesverfassung sieht ausdrücklich vor, dass die Beantwortung der Frage, ob Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV vorliegen, davon abhängt, dass sie gegen statutarisch festgesetzte Beiträge erbracht werden (E. 3a). Der Richter ist daran gebunden (E. 4b-c).

Imposta sul valore aggiunto. Assoggettamento soggettivo. Opzione. Quota di socio.

- Differenza fra quote di socio propriamente e impropriamente dette. Nel caso di quote di socio propriamente dette non vi è scambio di prestazioni tra l'associazione e il socio. In mancanza di controprestazione queste quote di socio non rientrano nel campo d'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Per contro, occorre ammettere che vi è uno scambio di prestazioni fra l'associazione ed il socio quando l'associazione fornisce a quest'ultimo una prestazione particolare. Una quota di socio di tale natura soggiace all'imposta sul valore aggiunto (consid. 3e).

- Il ricorrente non può scegliere un assoggettamento soggettivo all'imposta sul valore aggiunto se si limita a realizzare operazioni esentate ai sensi dell'art. 14 n. 11 OIVA. Non è possibile nemmeno se viene superato il limite di Fr. 75 000.- di cifra d'affari (consid. 4a).

- La Costituzione federale prevede esplicitamente che la risposta alla domanda sull'esistenza di prestazioni ai sensi dell'art. 14 n. 11 OIVA è data se queste vengono fornite in corrispettivo di quote stabilite dagli statuti (consid. 3a). Il giudice vi si deve attenere (consid. 4b-c).

A. Unter dem Namen «X.» (Verband) besteht ein Verein gemäss Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) mit Sitz in Y. (Art. 1 der Verbandsstatuten). Der Verband bezweckt: die Wahrung der wirtschaftlichen Interessen der Mitglieder; die Wahrung der Interessen der Mitglieder gegenüber den Arbeitnehmern sowie die kollektive Durchführung sozialer Institutionen; die Pflege freundschaftlicher Beziehungen zwischen den Mitgliedern. Der Verband verfolgt keinen Erwerbszweck (Art. 2 der Verbandsstatuten).

Art. 4 der Verbandsstatuten nennt drei verschiedene Kategorien von Mitgliedern: ordentliche Mitglieder, Vertragsmitglieder und Mitglieder nur für Arbeitgeberbelange. Der Verband bemisst und erhebt die Jahresbeiträge

bei ordentlichen Mitgliedern nach der Lohnsumme, bei Vertragsmitgliedern gemäss Regelung im Interessengemeinschaftsvertrag durch den Vorstand und bei den Mitgliedern nur für Arbeitgeberbelange nach der Lohnsumme oder nach der Anzahl Arbeitnehmer. Zum mindesten haben jedoch alle Mitglieder des Verbandes einen jährlichen Minimalbeitrag zu leisten (Art. 10 der Verbandsstatuten).

Am 13. Februar 1995 beantragte der Verband die Option für die freiwillige Steuerpflicht betreffend Mehrwertsteuer bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Daraufhin trug die Verwaltung den Verband mit Wirkung ab 1. Januar 1995 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein (vgl. Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV], SR 641.201).

B. Am 22. April 1996 führte die ESTV beim Verband eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1995 (Zeitraum 1. Januar bis 31. Dezember 1995) durch. Dabei stellte die Verwaltung fest, dass die Aufwendungen des Verbandes für seine Leistungen an die Mitglieder (namentlich für den Betrieb einer Ausgleichskasse) mit den nach Statuten festgelegten Mitgliederbeiträgen gedeckt würden. Für diese Umsätze sei eine Option nach Art. 20 MWSTV ausgeschlossen. Mangels Voraussetzungen für die Steuerpflicht werde der Verband daher per 31. Dezember 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige gelöscht. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) forderte die ESTV daher die für den Zeitraum 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1995 geltend gemachten und ausbezahlten Vorsteuern im Betrag von gesamthaft Fr. 14 674.- nebst Verzugszins zurück. Der Verband bestritt die Nachforderung und verlangte einen förmlichen Entscheid.

In der Folge unterliess es die ESTV offenbar versehentlich, den Verband aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu streichen. Sie liess ihm nach dem 1. Januar 1996 weiterhin Abrechnungsformulare zukommen. Der Verband machte deshalb für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 1996 weitere Vorsteuerbeträge im Umfang von gesamthaft Fr. 9478.15 geltend, welche die ESTV auch ausbezahlte.

C. Mit Entscheid vom 5. Juni 1997 stellte die ESTV fest, die Vergütungen für die Leistungen, die der Verband seinen Mitgliedern nach Art. 10 der Verbandsstatuten gegen Entgelt erbringt, gelten gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV als (echte) Mitgliederbeiträge und seien daher ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug von der Steuer ausgenommen. Aus diesen Gründen sei der Verband nicht mehrwertsteuerpflichtig. Die Streichung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen erfolgte auf den 31. März 1997. Der Verband habe an die ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1997 noch zu zahlen: Fr. 14 674.- sowie Fr. 9478.15 je nebst Verzugszins.

Am 30. Juni 1997 liess der Verband dagegen bei der ESTV Einsprache erheben mit dem Begehren, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben.

D. Mit Einspracheentscheid vom 4. Oktober 1999 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte fest:

«...

2. Die Vergütungen für die Leistungen, die der Verband X. seinen Mitgliedern nach Art. 10 der Statuten gegen Entgelt erbringt, gelten als von der Steuer ohne Vorsteuerabzugsrecht ausgenommene Mitgliederbeiträge, für deren Versteuerung nicht optiert werden kann.

3. Der Verband X. ist mangels subjektiver Steuerpflicht zu Recht auf den 31. März 1997 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht worden.

4. Der Verband X. hat für die Steuerperioden 1/95-4/95 Fr. 14 674.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins sowie für die Quartale 1/96-1/97 Fr. 9478.15 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins an die ESTV zurückzubezahlen.

5. (Verfahrenskosten).»

E. Mit Eingabe vom 4. November 1999 (Datum der Postaufgabe) lässt der Verband X. (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 4. Oktober 1999 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) führen und den Antrag stellen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben. Mit Vernehmlassung vom 11. Januar 2000 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1.a. (...)

b. Die Rückforderungen der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1997 in den Beträgen von Fr. 14 674.- sowie Fr. 9478.15 je nebst Verzugszins werden vom Beschwerdeführer in rechnerischer und damit in tatsächlicher Hinsicht nicht, sondern lediglich dem Grundsatz nach angefochten.

Zu befinden ist über die Frage, ob der Beschwerdeführer für seine subjektive Steuerpflicht optieren kann, sowie über die mehrwertsteuerliche Behandlung der vom Beschwerdeführer vereinnahmten allgemeinen Mitgliederbeiträge und des so genannten «Verwaltungskostenbeitrages».

2.a. Die Mehrwertsteuerverordnung ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) und stellt gesetzesvertretendes Recht dar, bis der ordentliche Gesetzgeber das Mehrwertsteuerrecht geregelt hat. Selbständige Verordnungen des Bundesrates sind daraufhin zu kontrollieren, ob sie mit den sachbezogenen Vorgaben der Verfassungsvorschrift, auf welcher sie beruhen, harmonisieren. Bei der Mehrwertsteuerverordnung ist somit zu prüfen, ob der Bundesrat die in Art. 130 und 196 Ziff. 14 BV enthaltenen Grundsätze beachtet und sich an Gegenstand, Zweck und Umfang der ihm eingeräumten Kompetenz gehalten hat. Darüber hinaus ist zu untersuchen, ob die Verordnung nicht mit sonstigen Verfassungsnormen, besonders mit den Grundrechtsgarantien, kollidiert, soweit die ermächtigende Verfassungsnorm nicht selbst Abweichungen anordnet oder bewusst in Kauf nimmt ([BGE 123 II 22 f.](#), [BGE 123 II 298](#)).

b. Laut Art. 130 Abs. 1 BV kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Diese ist in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren zu

erheben (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV). Die schweizerische Mehrwertsteuer ist nach dem Modell einer allgemeinen Konsum- oder Verbrauchsteuer ausgestaltet ([BGE 123 II 301](#); *Daniel Riedo*, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 13 Rz. 3.2; *Ernst Höhn / Klaus A. Vallender*, Kommentar BV, Art. 41^{ter}, Rz. 11, 33; *Markus Reich*, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, in *Der Schweizer Treuhänder [ST]* 5/95, S. 329 ff.; vgl. auch AB 1993 N 329 f.). Eine solche Steuer erfasst den Konsum von Waren und Dienstleistungen grundsätzlich umfassend. Allerdings werden die Verbraucher aus Praktikabilitätsgründen nicht direkt besteuert. Der Fiskus hält sich vielmehr an den Unternehmer, der die steuerbaren Umsätze erzielt. Die Unternehmer entlasten sich von der ihnen überwälzten Steuer mit dem Vorsteuerabzug und belasten die von ihnen abgelieferte Steuer ihren Abnehmern über den Preis bis schliesslich der Endverbraucher die gesamte Steuerlast zu tragen hat. Aus der Eigenschaft der schweizerischen Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer sind daher übergeordnete, systemtragende Grundprinzipien wie etwa das Verbrauchsteuer- und damit das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung) oder das Bestimmungslandprinzip abzuleiten (vgl. *Reich*, a.a.O., S. 330; *Alois Camenzind / Niklaus Honauer*, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1994, S. 22 Rz. 6). Hierbei handelt es sich nach der Rechtsprechung der SRK um jene Grundsätze, die einer Prüfung der Vereinbarkeit der Mehrwertsteuerverordnung mit Art. 130 und 196 Ziff. 14 BV zugrunde zu legen sind (entsprechende Textstelle diverser Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission in *MWST-Journal* 2/96, S. 50 ff.; vgl. auch [BGE 123 II 301](#) f.). Einer verfassungskonformen Auslegung dienen gemäss Rechtsprechung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission auch allfällige Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts (ausführlich: entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in *MWST-Journal* 2/96, S. 52 f.; vgl. [BGE 124 II 203](#) f. E. 6a).

c. Zu beachten ist, dass der Richter den dem Verordnungsgeber in Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV übertragenen Entscheidungsspielraum nicht durch eigene Ordnungsvorstellungen schmälern darf. Er hat sich vielmehr auf die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der in Frage stehenden Regelung zu beschränken. Eine vom Bundesrat getroffene Lösung, die sich im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens hält, die in der Verfassung enthaltenen mehrwertsteuerlichen Grundsätze beachtet und die weiteren Verfassungsrechte respektiert, darf deshalb durch den Richter nicht korrigiert werden. Einschreiten darf dieser nur, wenn der Verordnungsgeber die ihm eingeräumte Kompetenz überschritten hat, wobei das Gericht auch den Umfang dieser Kompetenz zu ermitteln hat ([BGE 123 II 299](#)).

d. Im übrigen überprüft die SRK die gestützt auf die Mehrwertsteuerverordnung erlassenen Ausführungsverordnungen des Eidgenössischen Finanzdepartementes sowie die Auslegung der Mehrwertsteuerverordnung durch die ESTV (z.B. Wegleitung, Broschüren und

Merkblätter) frei. Sie orientiert sich dabei an den gleichen sachbezogenen Vorgaben der Verfassung wie bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung (vgl. [BGE 123 II 299 E. 3b](#)).

3.a. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV beauftragt den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Diese Übergangsbestimmung legt die Grundsätze fest, die der Verordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zu beachten hat. Danach sind von der subjektiven Steuerpflicht ausgenommen Unternehmen mit einem jährlichen steuerbaren Gesamtumsatz von nicht mehr als Fr. 75 000.-. Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht mit Anspruch auf Vorsteuerabzug zugelassen werden (sogenannte subjektive Option). Leistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen, sind - ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug - von der Steuer ausgenommen (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 10 und Bst. d BV).

b. Nach der Mehrwertsteuerverordnung ist steuerpflichtig nur, wessen steuerbare Leistungen jährlich gesamthaft Fr. 75 000.- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV). Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen demjenigen, welcher nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV die gesetzlich festgelegte Mindestumsatzgrenze nicht erreicht, gestatten, für die Steuerpflicht zu optieren (Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV).

Ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 13 MWSTV) sind von der Steuer unecht befreit, Umsätze, die nichtgewinnstrebige Einrichtungen mit unter anderem politischer, gewerkschaftlicher, wirtschaftlicher Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen (Art. 14 Ziff. 11 MWSTV).

c. Nach Verwaltungspraxis sind Leistungen nur dann von der Steuer ausgenommen, wenn sie durch die statutarisch festgesetzten Beiträge abgegolten sind. Muss für die Inanspruchnahme einer durch den Verein erbrachten Leistung ein zusätzlicher Betrag bezahlt werden, unterliegt dieser der Mehrwertsteuer (Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige 1997^[23], Rz. 611).

d. Laut Rechtsprechung ist Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV verfassungsmässig, demgemäss der Bundesrat die Option für die Versteuerung von unecht befreiten Umsätzen (sogenannte objektive Option) auf die Ziff. 16 und 17 des Art. 14 MWSTV beschränkt (BGE vom 3. März 1999 in Sachen A. [2A.532/1997], teilweise veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 7-8/1999 S. 493 ff.; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 1997 in Sachen A. [SRK 1996-061], veröffentlicht in MWST-Journal 2/98, S. 49 ff.).

e. Mitgliedervereinigungen erhalten von ihren Mitgliedern Beiträge, um die allgemeinen statutarischen Aufgaben erfüllen zu können. Neben diesen Grundaufgaben erbringen sie gegenüber einzelnen Mitgliedern oder auch Nichtmitgliedern individuelle Leistungen und erhalten dafür eine besondere Vergütung. Wie für alle mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen setzt die Steuerbarkeit der Leistungen von Personenvereinigungen an ihre

Mitglieder einen Leistungsaustausch, das heisst Entgeltlichkeit, voraus. Soweit die Vereinigung tätig ist, um statutengemäss Gemeinschaftszwecke für sämtliche Mitglieder zu erfüllen, leistet sie nicht an ein einzelnes Mitglied. Sie verwirklicht nur - aber immerhin - ihren Zweck. Das Mitglied will durch seinen Beitrag lediglich den Zweck der Vereinigung fördern, zu dessen Erreichung sich die Mitglieder zusammengeschlossen haben. Diesfalls handelt es sich um sogenannte echte Mitgliederbeiträge, für die ein Leistungsaustausch zwischen Vereinigung und Mitglied nicht besteht. Mangels Entgeltlichkeit (Art. 4 MWSTV) werden sie daher nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst. Demgegenüber ist ein Leistungsaustausch zwischen der Vereinigung und den Mitgliedern anzunehmen, sobald sie an das Mitglied eine besondere Leistung erbringt. Diesfalls handelt es sich um einen sogenannten unechten Mitgliederbeitrag, der in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fällt. Indizien für einen Leistungsaustausch liegen in der individuellen Ausgestaltung des Beitrages je nach dem Grad der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme der Leistung (ausführlich: Entscheid der SRK vom 24. April 1997 in Sachen K. [SRK 1996-041], E. 5a, veröffentlicht in MWST-Journal 3/97, S. 133 ff.; Riedo, a.a.O., S. 239 ff.).

Keine anderen Schlüsse dürfen aus Art. 14 Ziff. 11 MWSTV gezogen werden, demgemäss die Umsätze, die durch die dort aufgeführten Vereinigungen an ihre Mitglieder gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbracht werden, von der Steuer ausgenommen sind. Offensichtlich haben Verfassungs- und Ordnungsgeber übersehen, dass die echten Mitgliederbeiträge mangels Leistungsaustausch (Entgeltlichkeit; Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 BV, Art. 4 MWSTV) nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden. Es ist deshalb nicht möglich, solche Umsätze (z.B. echte Mitgliederbeiträge) von der Steuer auszunehmen im Sinne von Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b BV bzw. Art. 14 MWSTV. Diese Artikel können begriffsnotwendigerweise nur Umsätze befreien, die im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer liegen. Art. 14 Ziff. 11 MWSTV kann demnach für echte Mitgliederbeiträge keine Anwendung finden. Darunter fallen vielmehr sämtliche Beiträge, die die Mitglieder neben den echten Mitgliederbeiträgen und aufgrund der Statuten zu leisten haben. Für den vorliegenden Fall betrifft dies beispielsweise die Verwaltungskostenbeiträge, falls sie entgeltlich im Sinne des Mehrwertsteuerrechts und statutarisch festgesetzt sind (vgl. Entscheid der SRK vom 24. April 1997 in Sachen K. [SRK 1996-041], E. 5a, veröffentlicht in MWST-Journal 3/97, S. 134 f.).

4. Im vorliegenden Fall hält die ESTV im Wesentlichen dafür, der Betrieb einer Ausgleichskasse gehöre zum Verbandszweck. Die Kosten würden durch die Mitglieder über den Mitgliederbeitrag abgegolten. Die Statuten sähen nicht vor, dass für den Betrieb der Ausgleichskasse besondere Beiträge erhoben würden oder dass die Mitgliederbeiträge aufzuspalten seien in eigentliche Mitgliederbeiträge einerseits und in einen Verwaltungskostenanteil für den Betrieb der Ausgleichskasse andererseits. Daran ändere nichts, dass die Generalversammlung (GV) auf Antrag des Vorstands beschlossen habe, einen Verwaltungskostenbeitrag in der Höhe von 40% des reglementarischen Mitgliederbeitrages zu erheben und auf den statutarischen Mitgliederbeitrag einen Rabatt von 60% zu gewähren. Der Verwaltungskostenanteil sei kein Entgelt für eine besondere Leistung.

Der Beschwerdeführer hält entgegen, die Führung einer Ausgleichskasse sei kein eigenständiger Verbandszweck. Im Übrigen seien zwischen Aktivitäten allgemeiner Natur einerseits, die der Gesamtheit der Mitglieder dienen und der einzelnen Firma daher nur indirekt (Abschluss des Gesamtarbeitsvertrages [GAV], jährliche Lohnrunden auf Verbandsebene usw.), und solchen andererseits, die direkt dem einzelnen Mitglied zu Gute kommen (z.B. Betrieb einer Ausgleichskasse, GAV-Verhandlungen betreffend einzelne Mitglieder), zu unterscheiden. Gemäss Statuten kenne der Verband zwar verschiedene Kategorien von Mitgliedern, effektiv habe er aber nur noch ordentliche Mitglieder. Alle Mitgliederbeiträge, und damit auch alle Verwaltungskostenbeiträge, würden daher auf der Basis der Lohnsumme nach einem degressiven Tarif erhoben. Die Verwaltungskostenbeiträge seien deshalb keine «statutarisch festgesetzten Beiträge» im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV. Sie seien vielmehr ein separates Entgelt für eine Dienstleistung. Diesbezüglich könne für die freiwillige Unterstellung unter die Mehrwertsteuer optiert werden.

a. Zunächst ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer nicht subjektiv für die Steuerpflicht optieren kann (Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV), wenn er einzig unecht befreite Umsätze im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erbringt. Dies selbst dann nicht, wenn er die Umsatzlimite von Fr. 75 000.- überschreitet. Solches liefe nämlich darauf hinaus, Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV (objektive Option) zu umgehen, demgemäss die Option für die Versteuerung auf Leistungen gemäss Ziff. 16 und 17 von Art. 14 MWSTV beschränkt ist. Die Rechtsprechung hat diese bundesrätliche Einschränkung als verfassungsmässig erklärt (E. 3d hievor). Wenn also der Verfassungs- und Verordnungsgeber «zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität» die subjektive Option vorgesehen hat, dann beispielsweise für jene Fälle, in denen der nichtsteuerpflichtige Leistungserbringer mit einem steuerpflichtigen Umsatz (also ausserhalb des Art. 14 MWSTV) von jährlich weniger als Fr. 75 000.- in direkte Konkurrenz mit einem steuerpflichtigen Erbringer gleicher Leistungen im Betrag von über Fr. 75 000.- jährlich tritt. Denn der Steuerpflichtige besitzt den Anspruch auf Vorsteuerabzug. Dass die subjektive Option jedoch nicht für Erbringer vorgesehen ist, die ausschliesslich Umsätze gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV tätigen, ergibt sich überdies aus einem anderem Grund aus der Bundesverfassung. Diese sieht bei der subjektiven Option das Recht auf Vorsteuerabzug vor (E. 3a hievor). Dass damit nicht unecht befreite Leistungen im Sinne von Art. 14 MWSTV gemeint sein können, die den Vorsteuerabzug eben gerade ausschliessen, liegt auf der Hand.

Folglich bleibt zu prüfen, ob die durch die ordentlichen Mitgliederbeiträge und die «Verwaltungskostenbeiträge» abgegoltenen Tätigkeiten des Beschwerdeführers Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV darstellen. Bejahendenfalls kann der Beschwerdeführer für seine subjektive Steuerpflicht nicht optieren, selbst wenn er die Umsatzlimite von Fr. 75 000.- überschreiten würde.

b. Die Bundesverfassung sieht ausdrücklich vor, dass die Beantwortung der Frage, ob Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV vorliegen, davon abhängt, dass sie gegen statutarisch festgesetzte Beiträge erbracht werden (E. 3a hievor). Der Richter ist daran gebunden (vgl. Entscheid der SRK vom 14. April 1999 in Sachen F. [SRK 1997-096], veröffentlicht in [VPB 63.93](#) S. 872 f.). Sämtliche dagegen gerichtete Vorbringen des Beschwerdeführers erweisen sich als

unbegründet. Als statutarisch festgesetzt im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV gilt ein Beitrag, wenn er in den Statuten vorgesehen ist und nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab festgelegt wird (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 146 Rz. 496).

Falls die hier fraglichen Tätigkeiten durch statutarisch festgesetzte Beiträge abgegolten werden, braucht nicht abschliessend beurteilt zu werden, ob diese echte oder unechte Mitgliederbeiträge darstellen. Sind sie nämlich statutarisch festgesetzt im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV, dann sind sie jedenfalls nicht steuerpflichtig (das heisst entweder bilden sie Leistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV und sind deshalb unecht befreit oder sie liegen ausserhalb des Geltungsbereichs der MWSTV; vgl. E. 3e hievor).

c. Der Beschwerdeführer bezweckt unter anderem die kollektive Durchführung sozialer Institutionen (Art. 2 Bst. b der Verbandsstatuten). Der Vorstand kann die Aufnahme in den Verband von der Leistung einer Bankgarantie abhängig machen, dies als Sicherheit für die Verpflichtung des Mitglieds gegenüber der Verbandskasse und den mit dem Verband verbundenen Sozialversicherungen (Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHV], Krankenkasse usw.; Art. 7 Abs. 3 der Verbandsstatuten). Der Beschwerdeführer erhebt bezüglich der hier fraglichen Mitglieder direkte Jahresbeiträge aufgrund der Lohnsumme (Art. 10 Bst. a der Verbandsstatuten; vgl. auch Art. 2 des Reglements über die Beitragserhebung des Beschwerdeführers). Die Mitglieder ermächtigen die beim Verbandssekretariat geführten Sozialversicherungskassen (AHV, usw.), dem Sekretär die für die Beitragserhebung nötigen Angaben bekanntzugeben (Art. 11 der Verbandsstatuten). Die ordentliche Generalversammlung des Beschwerdeführers hat am 8. Juni 1995 beschlossen, auf dem reglementarischen Mitgliederbeitrag neu einen Mehrwertsteuerpflichtigen Verwaltungskostenbeitrag von 40% zu erheben; auf dem verbleibenden Mitgliederbeitrag werde ein Rabatt von 60% gewährt, so dass für die Mitgliederfirmen insgesamt keine Mehrbelastung resultiere, nachdem sie die Mehrwertsteuer auf dem Verwaltungskostenbeitrag als Vorsteuer geltend machen könnten.

Angesichts dieser klaren statutarischen Regelung besteht der Zweck des Beschwerdeführers - entgegen seiner eigenen Auffassung - sehr wohl unter anderem in der Durchführung der Ausgleichskasse für seine Mitglieder. Denn der Zweckartikel seiner Statuten erwähnt die Durchführung sozialer Institutionen. Die durch den Beschwerdeführer zu führende Sozialversicherungskasse wird in den Folgeartikeln wiederholt ausdrücklich mit «AHV» bezeichnet. Der Umstand, dass die Führung der Ausgleichskasse angeblich einem Dritten in Auftrag gegeben wurde, macht keinen Unterschied. Dass durch Beschluss der GV die Führung der Ausgleichskasse durch einen sogenannten Verwaltungskostenanteil abgegolten wird, ändert ferner nichts daran, dass dieser Beitrag statutarisch im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV festgesetzt ist. Denn der Verwaltungskostenbeitrag wird in Prozenten (*in casu* 40%) des ordentlichen Mitgliederbeitrages festgelegt, der sich aufgrund der Statuten nach der Lohnsumme des Mitgliedes berechnet. Der einen Bruchteil des ordentlichen Mitgliederbeitrages ausmachende Verwaltungskostenbeitrag richtet sich demnach ebenso nach der Lohnsumme des Mitgliedes und damit nach den Statuten. Dies genügt, damit das Kriterium «statutarisch festgesetzter Beitrag» gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erfüllt ist.

Im Übrigen findet diese Betrachtungsweise bereits darin Bestätigung, dass die Tätigkeiten des Beschwerdeführers im Bereich der Ausgleichskasse bis zum genannten Beschluss der GV durch den ordentlichen Mitgliederbeitrag mitabgegolten waren, und die Abspaltung des Verwaltungskostenbeitrages nach der Absicht der GV dem Mitglied keine Mehrbelastung verursachen soll. Die Summe des neuen ordentlichen Mitgliederbeitrages und des Verwaltungskostenbeitrages soll dem alten ordentlichen Mitgliederbeitrag entsprechen. Der Verwaltungskostenbeitrag bildet mithin lediglich einen Teil des statutarisch festgesetzten ordentlichen Mitgliederbeitrages.

Die übrigen Voraussetzungen von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV sind offensichtlich ebenfalls erfüllt, was der Beschwerdeführer denn auch nicht in Abrede stellt. Die fraglichen Tätigkeiten des Beschwerdeführers, welche durch die ordentlichen Mitgliederbeiträge sowie die Verwaltungskostenbeiträge abgegolten werden, stellen Leistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV dar, sofern sie in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Hierfür kann der Beschwerdeführer nicht subjektiv optieren.

5. Was der Beschwerdeführer ferner dagegen vorbringt, dringt nicht durch:

a. Er rügt die Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes durch die Vorinstanz. Diese habe den Sachverhalt ungenügend abgeklärt. Sie habe insbesondere von der Offerte des Beschwerdeführers, weitere Beweismittel nachzuliefern oder für eine Parteibefragung zur Verfügung zu stehen, keinen Gebrauch gemacht.

Inwiefern die ESTV den Sachverhalt als Grundlage für ihren Einspracheentscheid vom 4. Oktober 1999 ungenügend abgeklärt haben soll, ist nicht nachvollziehbar. Jedenfalls ist in Würdigung der gesamten Aktenlage der für die Entscheidfindung der SRK rechtserhebliche Sachverhalt genügend festgestellt. Von weiteren Beweiserhebungen ist abzusehen (vgl. auch E. b hiernach).

b. Schliesslich beruft sich der Beschwerdeführer sinngemäss auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Er bringt vor, sein Vorgehen sei nach Rücksprache mit der ESTV erfolgt. Die Aufteilung des früheren generellen Beitrags in einen eigentlichen Mitgliederbeitrag und einen Verwaltungskostenbeitrag sei mit dem zuständigen Sachbearbeiter der Verwaltung besprochen und von diesem als zulässig beurteilt worden. Im Vertrauen auf diese behördliche Auskunft habe er die Methode des «Beitrag-Splittings» gewählt.

Der Beschwerdeführer vermag keinerlei schriftlicher Unterlagen beizubringen, die auf die angebliche Auskunft hinweisen. Beispielsweise liegt keine durch ihn im Anschluss der angeblichen Auskunft verfasste Akten- oder Telefonnotiz vor, geschweige denn eine schriftlich verfasste Auskunft der ESTV. Der Beschwerdeführer kann nicht einmal den Namen des auskunfterteilenden Beamten und das Datum der angeblichen Auskunft nennen. Weitere Abklärungen sind dadurch unmöglich. Der Nachweis einer Auskunft mit dem durch den Beschwerdeführer geltend gemachten Inhalt ist nicht erbracht. Auf den Grundsatz von Treu und Glauben kann er sich folglich nicht berufen.

Der Beschwerdeführer offeriert einzig die Parteibefragung mit dem Unterzeichneten. Abgesehen davon, dass sich das Steuerjustizverfahren in aller Regel auf die Schriftlichkeit beschränkt (vgl. *André Moser*, Prozessieren

vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 113 Rz. 3.53, S. 122 Rz. 3.67, S. 123 Rz. 3.69, je mit Hinweisen auf die Rechtsprechung), ist von vornherein auszuschliessen, dass mit einer Befragung des Beschwerdeführers, der keine schriftlichen Belege vorweisen kann, das Gericht davon überzeugt werden könnte, eine Auskunft mit genau dem geltend gemachten Inhalt sei erteilt worden. In einer mündlichen Befragung wird der Beschwerdeführer nichts anderes behaupten können, als was er bereits mit seiner Beschwerdeschrift vorbringt. Als Fürsprech und Notar ist sich der Rechtsvertreter und Verbandssekretär des Beschwerdeführers im Klaren, dass er sich aus Beweisgründen eine für ihn derart wichtige Auskunft durch die ESTV schriftlich hätte bestätigen lassen sollen. Dies hat er nicht getan, was ebenfalls klar dafür spricht, dass er eine Auskunft mit dem durch ihn geltend gemachten Inhalt nicht erhalten hat. Eine mündliche Befragung des Beschwerdeführers als Partei ist unter den gegebenen Umständen nicht geeignet, die pflichtgemäss erlangte Überzeugung des Gerichts umzustossen. Aus diesen Gründen ist in antizipierter Beweiswürdigung auf eine Parteibefragung zu verzichten. Denn einem Beweisantrag braucht insbesondere dann nicht entsprochen zu werden, wenn er von vornherein nicht oder kaum geeignet ist, den in Frage stehenden Nachweis zu erbringen (ausführlich und mit Hinweisen: Entscheid der SRK vom 30. Juni 1998 in Sachen A. [SRK 1997-044], E. 3a/bb), veröffentlicht in [VPB 63.23](#) S. 199 ff.; vgl. auch Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 64 S. 499 f.).

6. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen abzuweisen.

[23] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern.

JAAC 64.111 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 6. April 2000
i. S. Verband X. [SRK 1999-143]

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2000
Année	
Anno	
Band	64
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 004 493

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.