



SRK 2003-166

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Daniel Riedo; Sarah Protti Salmina
Die Gerichtsschreiberin: Andrea Flubacher

Entscheid vom 6. März 2006

in Sachen

X., ..., Beschwerdeführer,
vertreten durch ...

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern (Ref.: ...)

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV) / Mitgliederbeiträge /
Mithaftung des Vereinsliquidators

Sachverhalt:

A.- Mit Schreiben vom 9. Dezember 1997 an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) meldete X. als „OK-Finanzchef“ die Gründung des Vereins „AB“. Der Verein habe den Auftrag, die „Jubiläumsfeier A“ (...) sowie das „Turnfest B“ (...) durchzuführen und werde

dabei voraussichtlich die Steuerpflicht erfüllen. In der Zeit vom 1. Januar bis 30. September 1998 war der Verein im Sinne von Art. 60 ff. ZGB für seine Tätigkeit im Register der ESTV für Steuerpflichtige eingetragen.

B.- Infolge einer Revision der Mehrwertsteuerabrechnungen des Vereins und weiterer Unterlagen forderte die ESTV mit Ergänzungsabrechnung vom 12. Februar 1999 Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 7'049.- nebst Verzugszins nach. Die Nachforderung begründete die ESTV im Wesentlichen damit, dass sie „jene Entgelte, welche der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit der Abgabe von Festkarten an seine Mitglieder vereinnahmte, nicht als Mitgliederbeiträge im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV und somit die entsprechenden Umsätze nicht als von der Mehrwertsteuer ausgenommen qualifizierte. Die vom Steuerpflichtigen an die Mitglieder (abgestuft nach verschiedenen Bezügerkategorien zu unterschiedlichen Preisen) abgegebenen Festkarten berechtigten zum Bezug von steuerbaren Leistungen (z.B. Unterkunfts- oder Verpflegungsleistungen)“.

In der Folge bestritt der Verein die steuerliche Qualifizierung der „statutarischen Mitgliederbeiträge“ durch die ESTV und machte überdies geltend, in der Ergänzungsabrechnung habe die Verwaltung unberücksichtigt gelassen, dass er in seiner Abrechnung für das Steuerquartal 3/1998 die Vorsteuern aufgrund der Erzielung nicht steuerpflichtiger Umsätze um Fr. 5'677.40 gekürzt habe. Schliesslich sei der Verein am 17. Dezember 1998 aufgelöst worden, ein Vermögen zur Begleichung der geforderten Nachsteuer sei keines vorhanden.

Am 17. November 2000 schrieb die ESTV dem Verein antragsgemäss Fr. 5'677.40 gut, forderte jedoch den Restbetrag in Höhe von Fr. 1'371.60 (Fr. 7'049.- ./ Fr. 5'677.40) nebst Verzugszins nach.

C.- Nachdem diese Restforderung bestritten blieb, entschied die ESTV unter Auferlegung der Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 240.- am 3. April 2001, „bei den Entgelten aus dem Verkauf von Festkarten handle es sich nicht um Mitgliederbeiträge nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV, welche von der Steuer ausgenommen sind“ und bestätigte die Nachforderung von Fr. 1'371.60 zuzüglich Verzugszins. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen die bis zu diesem Zeitpunkt vorgetragene Argumente an und verwies auf Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTV, demgemäss X. als mit der Liquidation des Vereins betraute Person solidarisch bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses hafte.

Dagegen liess X. am 1. Mai 2001 Einsprache erheben und beantragen, den angefochtenen Entscheid aufzuheben. Zur Begründung brachte er vor, die Mitglieder entrichteten an den Verein einen einmaligen jährlichen Mitgliederbeitrag, der je nach Mitgliederkategorie unterschiedlich hoch angesetzt gewesen sei. Innerhalb der jeweiligen Kategorien sei der Beitrag aber gleichartig und einheitlich festgesetzt gewesen. Durch die Entrichtung des Mitgliederbeitrages seien die Leistenden als Mitglieder in den Verein aufgenommen worden und berechtigt gewesen, an den

Veranstaltungen des Vereins teilzunehmen. Damit handle es sich um Mitgliederbeiträge nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV. Die Dauer des Bestehens des Vereins spiele für diese Qualifizierung keine Rolle, deshalb auch nicht, dass er nach Erfüllung seiner Aufgabe auch gleich wieder aufgelöst worden sei. Ausserdem könne ein aufgelöster und damit nicht mehr existenter Steuerpflichtiger ohnehin nicht für bestehende Steuerschulden ins Recht gefasst werden. Ebenso wenig könne der Einsprecher für die Schulden des Vereins haftbar gemacht werden, denn er sei nicht Liquidator im Sinne von Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTV. Er sei lediglich Mitglied des Organisationskomitees ohne weitere tragende Funktion gewesen und sei auch sonst nicht mit der Liquidation des Vereins betraut worden.

D.- Mit Einspracheentscheid vom 15. September 2003 wies die ESTV die Einsprache ab und forderte von X. als mit dem Verein solidarisch haftende Person Fr. 7'049.- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins nach. Verfahrenskosten erhob die ESTV keine, jene des Entscheidverfahrens hob sie auf. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen dafür, die Vorstandsmitglieder des Vereins, darunter der Einsprecher, seien mit der Liquidation betraut gewesen, weshalb dieser gestützt auf Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTV persönlich für die noch offenen Mehrwertsteuerschulden des aufgelösten Vereins hafte. Die Vereinsmitgliedschaft habe lediglich der Teilnahme an den Anlässen, welche zusammen nur gerade sechs Tage dauerten, gedient und die Entrichtung der „Mitgliederbeiträge“ habe den Bezug der dort erbrachten Leistungen (z.B. gastgewerbliche oder Unterkunftsleistungen) bezweckt. Die „Mitgliederbeiträge“ seien weder durch die Vereinsstatuten festgesetzt gewesen noch hätten die Statuten selbst eine entsprechende Bestimmungsschlüssel bzw. Kriterien enthalten, denengemäss die Höhe der „Mitgliederbeiträge“ bestimmt werden könnten, weshalb die fraglichen Umsätze des Vereins nicht unter Art. 14 Ziff. 11 MWSTV zu subsumieren, aber zu versteuern seien. Die Gutschrift schliesslich vom 17. November 2000 im Betrage von Fr. 5'677.40 sei zu Unrecht erfolgt, denn die durch den Verein geltend gemachte Vorsteuerkürzung in diesem Umfang sei bereits anlässlich der Nachforderung der ESTV gemäss Ergänzungsabrechnung vom 12. Februar 1999 vollumfänglich berücksichtigt gewesen. Deshalb habe sie mit dem Einspracheentscheid den gutgeschriebenen Betrag von Fr. 5'677.40 nachzubelasten und die ursprüngliche Nachforderung in Höhe von Fr. 7'049.- zu bestätigen.

E.- Am 16. Oktober 2003 lässt X. bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde führen und beantragen, den Einspracheentscheid aufzuheben. Der Beschwerdeführer hält an seiner mehrwertsteuerlichen Qualifizierung der von den Mitgliedern an den Verein entrichteten „jährlichen Mitgliederbeiträge“ fest. Überdies bestreitet er jede Haftung für allfällige Mehrwertsteuerschulden des Vereins. Mit Vernehmlassung vom 1. Dezember 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

Auf die Begründung der Eingaben an die SRK wird - soweit entscheidwesentlich - im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 ist das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich im Jahre 1998 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 der Verordnung über die Mehrwertsteuer [MWSTV; aSR 641.201]). Der Beschwerdeführer hat den Einspracheentscheid vom 15. September 2003 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

b) Die ESTV erhöht mit dem angefochtenen Einspracheentscheid die Nachforderung gegenüber ihrem ersten Entscheid vom 3. April 2001 um Fr. 5'677.40. Ihre Gutschrift vom 17. November 2000 im Betrage von Fr. 5'677.40 sei zu Unrecht erfolgt, denn die durch den Verein geltend gemachte Vorsteuerkürzung in diesem Umfang sei bereits anlässlich der Nachforderung der ESTV gemäss Ergänzungsabrechnung vom 12. Februar 1999 vollumfänglich berücksichtigt gewesen. Deshalb habe sie mit dem Einspracheentscheid den gutgeschriebenen Betrag von Fr. 5'677.40 nachzubelasten und die ursprüngliche Nachforderung in Höhe von Fr. 7'049.- zu bestätigen.

Unter den gegebenen Umständen stellt sich der SRK von Amtes wegen die Frage, ob dieses Vorgehen der ESTV nicht eine unzulässige *reformatio in peius* darstellt. Denn die Verwaltung traf den Einspracheentscheid in diesem Punkt aufgrund der gleichen Sachverhaltselemente wie den ersten Entscheid (vgl. Art. 62 Abs. 2 VwVG), nur würdigte sie den Sachverhalt rechtlich anders. Dadurch wird der Beschwerdeführer ohne Vorliegen neuer Tatsachen hinter das zurückgeworfen, was er mit dem ersten Entscheid erreicht hat und es war ihm verwehrt, durch Rückzug seiner Einsprache die Verschlechterung seiner Rechtsstellung zu verhindern (vgl. zum Ganzen: André Moser, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel 1998, Rz. 3.91 ff.). Jedenfalls konnte er die drohende Schlechterstellung weder erkennen noch hat ihn die ESTV diese und die Rückzugsmöglichkeit seiner Einsprache mitgeteilt.

Allerdings hat die ESTV das Einspracheverfahren trotz Rückzuges der Einsprache weiterzuführen, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der angefochtene erste Entscheid den massgebenden Gesetzesbestimmungen nicht entspricht (Art. 52 Abs. 5 MWSTV). Diese Bestimmung ist Ausdruck des Umstandes, dass die ESTV verpflichtet ist, das Recht von Amtes wegen richtig und rechtsgleich anzuwenden. Deshalb soll sie im Einspracheverfahren nicht an die Anträge der Einsprecher gebunden sein und den angefochtenen Entscheid auch zu deren Ungunsten abändern können. Einer *reformatio in peius* sollen die Einsprecher nicht dadurch zuvorkommen, dass sie die Einsprache zurückziehen (Kommentar des EFD zur Mehrwertsteuerverordnung, ad Art. 52 Abs. 5). Da der Gesetzgeber diese Vorschrift sowohl nach Wortlaut als auch

nach Zweck auf die Stufe eines formellen Bundesgesetzes erhob (s. Art. 64 Abs. 6 MWSTG; Parlamentarische Initiative [Dettling] zum Mehrwertsteuergesetz, Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 28. August 1996 [Bericht WAK-N], ad Art. 60 Abs. 6; s. auch Isabelle Homberger Gut, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [mwst.com], Basel Genf München 2000, ad Art. 64 Rz. 14), besteht im vorliegenden Fall für den Richter kein Anlass, deren Rechtmässigkeit in Frage zu stellen. Vielmehr bildet Art. 52 Abs. 5 MWSTV unter diesen Umständen *lex specialis* im Verhältnis mit Art. 62 Abs. 2 und 3 VwVG. Der Einsprecher kann folglich die *reformatio in peius* nicht verhindern, die ESTV hat ihm aber vorgängig das rechtliche Gehör zu gewähren, mithin die Gelegenheit für eine Stellungnahme zur Schlechterstellung einzuräumen (s. Dieter Metzger, Kurzkomentar zum MWSTG, Muri/Bern 2000, ad Art. 64 Abs. 6). Zwar hat die ESTV den Einsprecher nicht ausdrücklich zur einer solchen Stellungnahme eingeladen. Indes hatte der Einsprecher Gelegenheit, seinen Standpunkt zur fraglichen Teilnachforderung im Umfang von Fr. 5'677.40, um welchen die ESTV ihn wiederum schlechter stellte, einlässlich und ausdrücklich darzulegen. Überdies hätte er sich ohne weiteres auch anlässlich seiner Beschwerde an die SRK wiederholt zu dieser Frage äussern können, womit eine allfällige Gehörsverletzung als geheilt zu betrachten wäre. Da schliesslich nach dem anwendbaren Recht ein Rückzug seiner Einsprache seine Schlechterstellung durch den Einspracheentscheid nicht hätte verhindern können, liegt in casu keine unzulässige *reformatio in peius* durch die ESTV vor.

c) Streitgegenstand bilden folglich die Nachforderung im Umfang von Fr. 7'049.- bzw. die Fragen, ob die Entgelte, welche der Verein im Zusammenhang mit der Abgabe von Festkarten an seine Mitglieder vereinnahmte, als Mitgliederbeiträge im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV zu qualifizieren sind, sowie ob der Beschwerdeführer persönlich für die Nachsteuer haftet.

2.- a) Der Steuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen sowie Eigenverbrauch (Art. 4 Bst. a - c MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, wie beispielsweise gestützt auf einen Kaufvertrag (Art. 5 Abs. 1 MWSTV). Eigenverbrauch liegt vor, wenn der Steuerpflichtige aus seinem Unternehmen Gegenstände entnimmt, die oder deren Bestandteile ihn zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die er im Wesentlichen für unternehmensfremde Zwecke oder für eine unecht steuerbefreite Tätigkeit verwendet (Art. 8 Abs. 1 MWSTV).

b) aa) Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV, SR 101; Art. 8 Abs. 1 aÜB-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 Leistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben ihren Mitgliedern gegen einen

statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen, ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug von der Steuer ausgenommen (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 10 und Bst. d BV). Nach der Mehrwertsteuerverordnung sind - ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 13 MWSTV) - von der Steuer unecht befreit, Umsätze, die nicht-gewinnstrebige Einrichtungen mit u.a. wirtschaftlicher und kultureller Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen (Art. 14 Ziff. 11 MWSTV). 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, Rz. 611).

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, d.h. 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 sog. 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 sog. 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. Gleiche Beiträge aller Mitglieder für gleichzeitig allen Mitgliedern erbrachte Leistungen sprechen indes eher für das Vorhandensein echter Mitgliederbeiträge (Entscheide der SRK vom 24. August 2004 [SRK 2002-131], E. 2b, in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.10, vom 6. April 2000 [SRK 1999-143], E. 3e, in VPB 64.111, vom 27. Februar 2002 [SRK 2001-055], E. 2; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, 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 Verordnungsgeber 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 (Entscheidung der SRK vom 6. April 2000 [SRK 1999-143], E. 3e, in VPB 64.111, mit Hinweisen, vom 27. Februar 2002 [SRK 2001-055], E. 2d).

Die Verfassung sieht nun aber 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. Der Richter ist daran gebunden (Entscheidung der SRK vom 27. Februar 2002 [SRK 2001-055], E. 2e; vgl. Entscheidung der SRK vom 14. April 1999 [SRK 1997-096], E. 4a, in VPB 63.93). 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. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 496). Das Erfordernis der statutarischen Fixierung der Mitgliederbeiträge ist gemäss Rechtsprechung als erfüllt zu betrachten, wenn die Beiträge bzw. die Grundlagen zu deren Berechnung von vornherein dem Grundsatz nach in den Statuten festgelegt sind (Entscheidung der SRK vom 28. Januar 2004 [SRK 2003-043], E. 4b aa, vom 27. Februar 2002 [SRK 2001-055], E. 3, vom 14. April 1999 [SRK 1997-096], E. 4b cc, in VPB 63.93). Eine franken- bzw. betragsmässige Festlegung oder die eigentliche Berechnung der Beiträge in den Statuten ist jedenfalls nicht erforderlich.

Falls die fraglichen Tätigkeiten durch solche 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 (d.h. 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; Entscheidung der SRK vom 6. April 2000 [SRK 1999-143], E. 4b, in VPB 64.111).

bb) Der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer fliesst sowohl aus Art. 41^{ter} aBV als auch aus Art. 4 aBV (vgl. BGE 116 Ia 324, 114 Ia 323). Danach soll der Konsum von Lieferungen und Dienstleistungen umfassend besteuert werden. Nach der Rechtsprechung kommt dem Allgemeinheitsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht eine besonders zu gewichtende Bedeutung zu. Einschränkungen des Steuerobjekts sowie des Steuersubjekts dürfen daher nur mit grosser Zurückhaltung angenommen werden. Steuerbefreiungsvorschriften werden in konstanter Rechtsprechung restriktiv ausgelegt (statt vieler: Entscheidung der SRK vom 25. September 1998 [SRK 20/97], in VPB 63.75, S. 703, E. 4c; vgl. statt vieler: auch BGE 124 II 202). Im Übrigen ist das Steuerobjekt im Sinne einer sog. Negativliste geregelt mit der Folge, dass Steuerbefreiungen ausdrücklich aufgeführt sein müssen (Amtl. Bull. N 1993, S. 331).

cc) Nach der Verwaltungspraxis gelten Einnahmen aus so genannten Tagesmitgliedschaften und dergleichen (z.B. Green fee in Golfclubs) nicht als Mitgliederbeiträge im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV, sondern als steuerbare (recte: in die Steuerbemessungsgrundlage fallende)

Entgelte für die (steuerbare) Benützung der Sport- und Clubanlagen (Branchenbroschüre Sport [610.507-28] vom Juli 1995, Ziff. 5.1).

c) Solidarisch mit dem Steuerpflichtigen haften bei Beendigung der Steuerpflicht einer aufgelösten juristischen Person (z.B. also Verein): die mit der Liquidation betrauten Personen bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses (Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTV). Die Bestimmung soll bewirken, dass die mit einer solchen Liquidation Beauftragten unterlassen, über das Liquidationsergebnis zu verfügen, soweit noch Steuerschulden zur Zahlung offen stehen (Kommentar des EFD zur Mehrwertsteuerverordnung, ad Art. 25 Abs. 1 Bst. c). Diese Vorschrift hat der Gesetzgeber ebenfalls sowohl nach Wortlaut als auch nach Zweck auf die Stufe eines formellen Bundesgesetzes erhoben (s. Art. 32 Abs. 1 Bst. c MWSTG; Bericht WAK-N, a.a.O., ad Art. 30 Abs. 1 Bst. c), so dass auch hier kein Anlass besteht, dass die SRK deren Rechtmässigkeit in Frage stellt (s. E. 1b hievor). Die solidarische Mithaftung trifft sämtliche mit der Liquidation betrauten Personen innerhalb oder ausserhalb der Verwaltung der aufgelösten juristischen Person (s. Thomas P. Wenk, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [mwst.com], a.a.O., ad Art. 32 Rz. 17).

Weder das Mehrwertsteuerrecht noch das Vereinsrecht schreiben ausdrücklich vor, wer als mit der Liquidation des Vereins betraute Person zu betrachten ist. Mangels besonderer vereinsrechtlicher Bestimmungen richtet sich das Verfahren der Liquidation nach den Vorschriften, die für die Genossenschaft aufgestellt sind (Art. 58 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB]). Die dort massgebende Bestimmung verweist auf das Aktienrecht weiter (Art. 913 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [OR]). So sind die Liquidatoren eines Vereins im Allgemeinen mit dessen Vorstand identisch (s. Art. 740 Abs. 1 OR; Michael Riemer, Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Bern 1990, Art. 76-79 ZGB Rz. 117; s. Thomas P. Wenk, a.a.O., ad Art. 32 Rz. 17). In der Literatur wird gar die Ansicht geäussert, die formalrechtliche Stellung des Liquidators als Organ sei unerheblich, auch die übrigen geschäftsleitenden Personen hafteten persönlich; wesentlich sei einzig, dass diese sich faktisch um die Liquidation gekümmert haben oder hätten kümmern sollen (Wenk, a.a.O., Rz. 17, mit Hinweisen). Die Haftung entfällt, wenn die betroffene Person nachweist, dass sie alles ihr Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan hat (Art. 25 Abs. 2 MWSTV).

3.- a) Im vorliegenden Fall bezweckt der Verein gemäss seinen Statuten (Art. 1) vom 7. Mai 1996 die Wahrung und Förderung des Breiten- und Leistungssports, die Durchführung des Turnfestes B. und der Jubiläumsfeier A.; er kann auf eigene Initiative oder im Auftrag des TV A. weitere Veranstaltungen durchführen oder sich organisatorisch an solchen beteiligen. Die Organe des Vereins sind die Mitgliederversammlung (MV), das Organisationskomitee (OK) und die Revisionsstelle (Art. 5; ein Vorstand ist nicht ausdrücklich vorgesehen). Die Leitung des Vereins ist dem OK übertragen (Art. 10). Der Verein beschafft sich die für die Erfüllung des Vereinszweckes notwendigen Mittel unter anderem durch Mitgliederbeiträge, Sponsorenbeiträge, Gönnerbeiträge, freiwillige Zuwendungen, Vermögenserträge und Verkauf

von Vereins- und Souvenirartikeln (Art. 15). Die Beiträge der Mitglieder werden durch das OK festgesetzt. Für eine gewisse Kategorie von Mitgliedern (...) darf der Höchstbetrag von Fr. 150.- jedoch nicht überschritten werden (Art. 19).

b) aa) Der Beschwerdeführer macht geltend, für eine Anwendung von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV sei nicht erforderlich, dass die effektiven Mitgliederbeiträge in den Statuten ausdrücklich genannt werden. Es genüge, dass allein die Erhebung von Mitgliederbeiträgen statutarisch vorgesehen sei. Unmassgeblich sei ferner, wie lange ein Verein seine Vereinstätigkeit und die in den Statuten festgesetzten Zwecke gelebt hat. Entscheidend sei vielmehr die ideelle Zweckverfolgung und nicht, dass der Zweck auf Dauer angelegt sei. Der Verein habe in casu ideelle Zwecke verfolgt und müsse daher ungeachtet seiner Lebensdauer in den Genuss von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV kommen.

Die ESTV hält entgegen, die Mitgliederbeiträge seien nicht als statutarisch festgesetzt zu betrachten im Sinne des anwendbaren Rechts. Die Dauer der Vereinstätigkeit sei keineswegs ohne jegliche Bedeutung. Es sei nicht mit Sinn und Zweck von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV zu vereinbaren, dass anlässlich einer Festveranstaltung erbrachte (steuerbare) Leistungen (wie gastgewerbliche- oder Beherbergungsleistungen) dadurch von der Steuer ausgenommen würden, dass eigens für die Durchführung der Veranstaltung ein entsprechender Verein gegründet werde und die Bezahlung dieser Leistungen auf dem Wege der Entrichtung eines einmaligen „Mitgliederbeitrages“ erfolge. Eine andere Sichtweise stehe - ganz abgesehen vom Missbrauchsrisiko - mit dem Gebot der restriktiven Auslegung von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV im Widerspruch. Die aus dem Verkauf von Festkarten stammenden Entgelte („Mitgliederbeiträge“) seien nicht von der Steuer ausgenommen.

bb) Dem Beschwerdeführer ist insofern beizupflichten, als in den Statuten die Beiträge weder konkret berechnet noch franken- bzw. betragsmässig festgelegt sein müssen. Allerdings verkennt er, dass gemäss Rechtsprechung der Verfassungs- und Ordnungsgeber für die Anwendbarkeit von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV voraussetzen, mindestens die Grundlagen zur Berechnung der Mitgliederbeiträge seien von vornherein dem Grundsatz nach in den Statuten festgelegt. Über dieses Erfordernis kann sich der Richter nicht hinwegsetzen. An der entsprechenden Rechtsprechung (E. 2b aa hievor) ist festzuhalten. In casu sind den Statuten keine Anweisungen oder Grundlagen dafür zu entnehmen, wie die Mitgliederbeiträge zu berechnen sind. Vielmehr delegieren die Statuten die Festsetzung der Beiträge an das OK. Von einer rechtsgenügenden „statutarischen Festsetzung“ der Mitgliederbeiträge im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV kann somit keine Rede sein. Daran ändert entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers nichts, dass die Statuten für eine Mitgliederkategorie einen Höchstbetrag des Mitgliederbeitrages von Fr. 150.- vorsehen. Einerseits besteht keinerlei statutarische Höchstbetragsfixierung für die anderen Mitgliederkategorien, andererseits werden im vorliegenden Fall auch mit der Festlegung eines solchen Höchstbetrages keine Vorgaben dafür gemacht, nach welchen Kriterien die Beiträge innerhalb der Bandbreite von Fr. 1.- bis Fr. 150.- zu bestimmen sind. Ebenso wenig für seinen Vorteil ableiten kann der Beschwerdeführer aus seiner unbelegten Be-

hauptung, der Verein habe für die Teilnahme an den fraglichen Veranstaltungen je nach Teilnehmerkategorie unterschiedliche „Mitgliederbeiträge“ entgegen genommen (Schreiben des Beschwerdeführers vom 7. Februar 1999 und vom 24. April 2001 an die ESTV). Allein durch die nachträgliche Fixierung der Beiträge durch das OK nach dem behaupteten Kriterium (Teilnehmerkategorie) und der entsprechend behaupteten Beitragshöhe können sie nicht als „statutarisch festgesetzt“ im Sinne des anwendbaren Rechts gelten, selbst wenn dem Beschwerdeführer der Nachweis der unterschiedlichen Beitragspflicht je nach Eigenschaften der Teilnehmer gelingen würde. Unter den gegebenen Umständen ist mit der ESTV davon auszugehen, dass mit den fraglichen Beiträgen steuerpflichtige individuelle Leistungen an die entsprechenden Mitglieder abgegolten worden sind. Denn nach unwiderlegter Darstellung der Vorinstanz haben die „Mitgliederbeiträge“ die Festteilnehmer (Mitglieder) zum Bezug von Festkarten berechtigt, mittels derer diverse Leistungen des Vereins in Anspruch genommen worden sind (Zurverfügungstellen der Festinfrastruktur, Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen etc.).

Zwar ist dem Beschwerdeführer grundsätzlich darin beizupflichten, dass für die geltend gemachte Steuerausnahme nicht allein massgebend sein kann, wie lange ein Verein besteht. Da die Mitgliederbeiträge im vorliegenden Fall indes nicht „statutarisch festgesetzt“ sind im Sinne des anwendbaren Rechts, ist dieser Einwand hier unmassgeblich. Im Übrigen wäre dem Beschwerdeführer ohnehin entgegenzuhalten, dass der Verein auch auf Langfristigkeit ausgerichtete Zwecke verfolgte wie die Wahrung und Förderung des Breiten- und Leistungssports sowie das mögliche Durchführen auf eigene Initiative oder im Auftrag des TV A. von weiteren Veranstaltungen. Dennoch löste er sich nach eigener Darstellung des Beschwerdeführers auf, kurz nachdem er seine weiteren Zwecke, die Durchführung der fraglichen Festveranstaltungen an insgesamt sechs Tagen (an zwei aufeinander folgenden Wochenenden), erfüllt hatte. Unter diesen Umständen könnte man sich in der Tat fragen, ob die vorliegende Situation nicht rechtswesentlich vergleichbar ist mit Tagesmitgliedschaften, welche der Steuerbefreiungsvorschrift von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV nicht zugänglich sind (E. 2b cc hievor); indem die fraglichen Beiträge nämlich nichts anderes darstellten, als pauschalisierte Tagespreise bzw. Mehrtagespreise (1x3 oder ev. 2x3) für die Inanspruchnahme von gastgewerblichen Leistungen, Beherbergungsleistungen oder von weiteren Leistungen des Vereins. Insofern wäre hier die unter zeitlichen Gesichtspunkten relativ kurze Zweckverfolgung durch den Verein entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers einer Anwendbarkeit von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV abträglich. Anders zu entscheiden, wäre - worauf die ESTV mit Recht hinweist - mit dem Steuerumgehungsverbot oder mit dem Gebot der restriktiven Auslegung von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV kaum zu vereinbaren. Aus dem erwähnten Grund braucht diese Frage indes nicht abschliessend beantwortet zu werden.

c) Es bleibt zu prüfen, ob der Beschwerdeführer für die Steuerschuld des Vereins persönlich mithaftet. Ihm kommt gemäss Statuten (Art. 5.2) als Mitglied des OK vereinsrechtliche Organstellung zu. Zwar hat der Verein vorliegend auf die explizite Bestellung von Vorstandsmitgliedern verzichtet. Jedoch muss ein Verein zwingend nebst dem obersten Organ (Mitgliederversammlung) ein Exekutivorgan (Vorstand) aufweisen (Heini/Scherrer, Basler Kommentar

zum Schweizerischen Privat, Basel Genf München 2002, Art. 64 ZGB Rz. 5). Diese Exekutivfunktion des Vereinsvorstands kommt in casu ohne weiteres dem OK zu, welches den Verein nach aussen vertritt, die Beschlüsse der Mitgliederversammlung vollzieht, an diese die Anträge stellt (etc. gemäss Statuten Art. 12), die Mitgliederversammlung einberuft (Statuten Art. 6.2 und 7.1), den Verein leitet (Statuten Art. 10), für den Verein zeichnungsberechtigt ist (Statuten Art. 13.5) u.s.w. Diese Rechte und Pflichten decken sich weitestgehend mit jenen des Vorstandes gemäss Art. 60 ff. ZGB. Insofern kann gesagt werden, dass dem Beschwerdeführer nebst seiner Organstellung auch die vereinsrechtliche Vorstandsfunktion zukam und er - entgegen seiner Auffassung - deshalb als Liquidator des Vereins zu gelten hat (E. 2c hievor). Zum gleich klaren Ergebnis führt überdies Art. 12.8 der Statuten, wonach die „Behandlung aller übrigen Geschäfte, die nicht der Mitgliederversammlung vorbehalten sind“ in den Kompetenzbereich des OK fallen. Die Liquidation ist weder der Mitgliederversammlung noch irgend einer anderen Person übertragen worden, so dass das OK, mithin auch der Beschwerdeführer als „OK-Finanzchef“, ebenso unter diesem Gesichtspunkt als Liquidator des Vereins zu gelten hat. Ohne jegliche Substantiierung seines Vorbringens hält der Beschwerdeführer dafür, es sei kein Liquidationsergebnis vorhanden gewesen. Die „Abrechnungen“ beider in Rede stehender Veranstaltungen weisen jedoch Betriebsgewinne aus (Fr. 23'861.45 bzw. Fr. 47'580.-) und enthalten Angaben darüber, wie die Gewinne jeweils zu verteilen sind (Vernehmlassungsbeilage 6). Da sich der Beschwerdeführer schliesslich nicht zu exkulpieren vermag, sind sämtliche Voraussetzungen seiner persönlichen Mithaftung gemäss Art. 25 MWSTV erfüllt.

Nur der Vollständigkeit halber sei dem Beschwerdeführer entgegenzuhalten, dass er sich nicht dadurch schadlos halten kann, dass zum Zeitpunkt der Auflösung des Vereins die ESTV die Nachforderung noch gar nicht geltend gemacht habe und er in guten Treuen habe davon ausgehen können, seine Mehrwertsteuerabrechnung sei korrekt und insbesondere seien die „Mitgliederbeiträge“ als von der Steuer ausgenommen zu qualifizieren. Nur weil der steuerpflichtige Verein vorschriftswidrig abrechnete, war die ESTV überhaupt gehalten, Steuern nachzufordern und nur weil das Steuersubjekt zum Zeitpunkt der Nachforderung nicht mehr bestand, wendete sie sich an den mithaftenden Beschwerdeführer. Mit Sinn und Zweck von Art. 25 MWSTV deckt sich demnach durchaus, dass diese Vorschrift Anwendung findet auf Sachverhalte, bei denen die Steuerforderungen erst nachträglich, beispielsweise nach Auflösung des Steuersubjektes, festgestellt werden (vgl. E. 2c hievor; vgl. auch Bericht WAK-N, a.a.O., ad Art. 30 Abs. 1 Bst. c). Mit Bezug auf die umfangreichen Ausführungen des Beschwerdeführers schliesslich, die Liquidatorenhaftung gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTV sei rechtswidrig, ist er ohne weiteres auf E. 2c hievor zu verweisen.

4.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer als unterliegende Partei die Verfahrenskosten (Fr. 500.-), bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren, zu tragen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 500.-) mit den Verfahrenskosten zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im

Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG a contrario).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren Eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommis-sionen (SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt :

- 1.- Die Beschwerde des X. vom 16. Oktober 2003 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der ESTV vom 15. September 2003 bestätigt.

- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 500.- (Spruch- und Schreibgebühren) werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss (Fr. 500.-) verrechnet.

- 3.- Dem Beschwerdeführer wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

- 4.- Dieser Entscheid wird dem Beschwerdeführer und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des ange-

fochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Andrea Flubacher