



SRK 2004-003

Der Präsident: Pascal Mollard  
Die Richter: Barbara Merz Wipfli; Peter Spinnler  
Die Gerichtsschreiberin: Andrea Flubacher

## **Entscheid vom 20. Oktober 2006**

in Sachen

**X.**, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);  
Unkostengemeinschaft

---

### **Sachverhalt:**

A.- Bei der X. handelt es sich um eine Verbandsausgleichskasse im Sinne der der Gesetzgebung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV). Auf Grund der Ergebnisse einer Kurzkontrolle durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) wurde sie am 26. Mai 2000 rückwirkend per 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Mit Ergänzungsabrechnung Nr. ... gleichen Datums belastete die ESTV der X. für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 die Steuer von insgesamt Fr. 455'709.--

zuzüglich Verzugszins nach. Die Steuerforderung beruhte auf Administrations- und Kontrolltätigkeiten im Dienste von Krankenkassen, der verbandseigenen Pensionskasse, der SUVA sowie anderer Ausgleichskassen und Dritter. Die ESTV bestätigte ihre Nachforderung - unter Vorbehalt der Berichtigung im Zuge einer allfälligen späteren Kontrolle - mit Entscheid vom 25. September 2000.

B.- Dagegen liess die Ausgleichskasse X. am 25. Oktober 2000 Einsprache einreichen. Nach Entscheiden des Bundesgerichts vom 6. Januar 2003 bzw. 19. März 2003 in Sachen Verbandsausgleichskassen zog die Ausgleichskasse X. ihre Einsprache mit Schreiben vom 30. April 2003 teilweise zurück, hielt sie jedoch aufrecht, soweit es um die Steuerbarkeit von Leistungen an andere Ausgleichskassen und Dritte ging. Im Übrigen beantragte sie die Sistierung des Verfahrens bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Urteils in Sachen Unkostengemeinschaft im Bereich der Anwaltschaft.

C.- Mit Einspracheentscheid vom 18. November 2003 hielt die ESTV fest, die Nachforderung im Umfang von Fr. 397'024.-- Mehrwertsteuer sei in Rechtskraft erwachsen und wies die Einsprache der Ausgleichskasse X. im Übrigen ab. Die ESTV brachte vor, bei den Einnahmen unter den Titeln „Kostenvergütung Zentrale Dienste“, „Arbeiten für andere Ausgleichskassen und Dritte“ sowie „Kostenvergütung Z.“ handle es sich um der Steuer unterliegendes Entgelt für von der Ausgleichskasse X. ordentlich erbrachte Dienstleistungen im administrativen Bereich. Neben dem in Rechtskraft erwachsenen Forderungsbetrag schulde die Ausgleichskasse X. damit noch Fr. 58'685.-- Mehrwertsteuer.

D.- Mit Eingabe vom 5. Januar 2004 lässt die Ausgleichskasse X. (Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 18. November 2003 Beschwerde führen. Die Beschwerdeführerin beantragt unter Kosten- und Entschädigungsfolge, der angefochtene Einspracheentscheid bzw. die Steuernachforderung sei - soweit nicht in Rechtskraft erwachsen - aufzuheben und das Verfahren sei bis zum Abschluss der vor dem Bundesgericht hängigen Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend der subjektiven Steuerpflicht einer anwaltlichen Bürogemeinschaft (Verfahren 2A.520/2003) zu sistieren. Zur Begründung wird im Wesentlichen geltend gemacht, bei den in Frage stehenden Umsätzen handle es sich um Leistungen, die die Beschwerdeführerin als Gesellschafterin an die jeweiligen einfachen Gesellschaften erbringe. Da es sich dabei um reine Innenumsätze handle und die Beschwerdeführerin gegen Aussen in keinem Fall in Erscheinung trete, liege kein Leistungsaustausch im Sinne des Mehrwertsteuerrechtes vor. Diese Umsätze müssten deshalb als Nichtumsätze qualifiziert werden und unterlägen nicht der Mehrwertsteuer. Schliesslich stellten sich im von der Beschwerdeführerin zitierten, vor dem Bundesgericht hängigen, Verfahren die gleichen rechtlichen Fragen, weshalb das vorliegende Verfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss dieses Parallelverfahrens zu sistieren sei.

E.- Mit Schreiben vom 9. Dezember 2005 informierte die Beschwerdeführerin die SRK, dass sie auch nach Vorliegen des Urteils des Bundesgerichts vom 29. Juni 2004 (Verfahren 2A.520/2003) vollumfänglich an ihrer Beschwerde vom 5. Januar 2004 festhalte. In ihrer Vernehmlassung vom 11. Mai 2006 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde und verzichtet unter Verweis auf die massgebliche Rechtsprechung des Bundesgerichts auf weitergehende Ausführungen.

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

### **Erwägungen:**

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1999 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die (alte) Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzesvertretendes Recht dar.

b) Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. April 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 18. November 2003 fristgerecht angefochten (Art. 50 f. VwVG). Sie hat sodann den gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- fristgerecht bezahlt. Sie ist durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 48 Bst. a VwVG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 ff. VwVG) ist daher einzutreten. Das Verfahren vor der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

c) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c

VwVG). Die Beschwerdeinstanz hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und ist dabei nicht ausschliesslich an die Parteibegehren gebunden. Grundsätzlich hat die Beschwerdeinstanz das Recht von Amtes wegen anzuwenden. Sie ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 39 Rz. 112).

d) Die Beschwerdeführerin verlangt nebst der Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides die Sistierung des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bis zum rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens 2A.520/2003 vor Bundesgericht. Nachdem das Bundesgericht in dieser Sache am 29. Juni 2004 einen Entscheid getroffen und damit das Verfahren abgeschlossen hat, wird das Begehren der Beschwerdeführerin gegenstandslos und ist insofern mangels Streitgegenstand auf die Beschwerde nicht einzutreten. Im Übrigen ist auf die Beschwerde einzutreten.

2.- a) Der Steuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen sowie Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Die Steuer wird vom Entgelt berechnet, wozu alles gehört, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet (vgl. Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV).

b) Der Tatbestand der Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem Leistungserbringer und dem Empfänger (vgl. Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Bern 1999, S. 224). Die Gegenleistung muss in ursächlichem Zusammenhang mit der Leistung stehen. Erforderlich ist mithin eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung (BGE 126 II 451; Ernst Höhn/Robert Waldburger, *Steuerrecht*, Band I, Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 24 Rz. 60; Ivo P. Baumgartner, in *mwst.com*, *Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6, 8). Das Bundesgericht und die Lehre stellen massgeblich auf einen wirtschaftlichen Zusammenhang ab, knüpft doch die Mehrwertsteuer an wirtschaftliche Vorgänge - d.h. an Umsätze wie Lieferung und Dienstleistung - an. Sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Demnach hat die mehrwertsteuerliche Qualifikation auch der Frage, ob eine Gegenleistung in ursächlichem Zusammenhang mit der Leistung steht, in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts vom 14. November 2003 [2A.304/2003] E. 3.6.1, mit Hinweisen; statt vieler: Entscheide der SRK vom 8. Juli 2004 [SRK 2002-089] E. 5a; vom 18. Mai 1998 [SRK 1997-014] E. 8, veröffentlicht in *MWST-Journal* 3/98, S. 138 [zwar verworfen durch den nicht veröffentlichten Entscheid des Bundesgerichtes vom 27. Februar 2001 [2A.314/199], aber nicht in diesem Punkt]; ausführlich: Daniel Riedo, a.a.O., S. 112; siehe auch Stefan Kuhn/Peter Spinnler, *Mehrwertsteuer*, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine, 41; Baumgartner, a.a.O., ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 12). Im Übrigen ist von einem weiten Begriff der Gegenleistung auszugehen (Entscheid der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in *Verwaltungspraxis der Bundesbehörden* [VPB] 63.93 E. 3a).

c) aa) Damit ein Umsatz steuerbar ist, muss er sodann grundsätzlich durch einen subjektiv Steuerpflichtigen getätigt werden (Art. 4 MWSTV). Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen. Die Tätigkeit muss also auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet sein, d.h. sie darf nicht unentgeltlich erfolgen; ausdrücklich nicht verlangt wird jedoch eine Gewinnabsicht. Die Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung wurde bereits verschiedentlich bestätigt (vgl. Entscheide der SRK vom 29. Juli 1999 [SRK 1998-015], publiziert in MWST-Journal 3/99, S. 114 ff., bestätigt durch Entscheid des Bundesgerichts vom 27. Oktober 2000, publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 651 ff.; vom 23. März 1999 [SRK 1998-081], publiziert in VPB 63.91 E. 3b und vom 21. Januar 1997 [SRK 1996-070], publiziert in VPB 64.46 E. 2a und E. 4).

bb) Steuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV; vgl. auch BGE 125 II 337 E. 8a; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse - La taxe sur la valeur ajoutée, Freiburg 2000, S. 103). Unter dem Begriff „Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit“ kommen mithin praktisch alle am Wirtschaftsverkehr teilnehmenden, aus mehreren Personen bestehenden Gebilde als Steuersubjekt in Betracht, falls sie nach aussen hin auftreten und unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (vgl. Gerhard Schafroth/Dominik Romand, in mwst. com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N 16 zu Art. 21). Zu diesen zählen demnach auch die Gesellschaften. Die Gesellschaft ist die vertragsmässige Verbindung von zwei oder mehreren Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes mit gemeinsamen Kräften oder Mitteln (Art. 530 Abs. 1 OR). Bei der Gesellschaft werden durch den Zusammenschluss gemeinsame Interessen gefördert. Jeder Gesellschafter hat durch seine Leistungen, deren Inhalt sehr verschieden sein kann und nicht von vornherein bestimmt sein muss, etwas zum gemeinsamen Zwecke beizutragen. Sofern nicht die Voraussetzungen einer andern durch das Gesetz geordneten Gesellschaft zutreffen, liegt eine einfache Gesellschaft vor (Art. 530 Abs. 1 OR). Die Entstehung des Gesellschaftsvertrages folgt den allgemein gesetzlich festgelegten Vertragsregeln; der Abschluss eines Gesellschaftsvertrages kann in beliebiger Form, auch stillschweigend, erfolgen und sich aus dem blossen Verhalten der Partner ergeben, wobei den Beteiligten nicht bewusst sein muss, dass eine Gesellschaft entsteht (BGE 124 III 363 E. II/2a; 116 II 710 E. 2a, mit weiteren Hinweisen; Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 9. Auflage, Bern 2004, S. 300 Rz. 74). Eine Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft entsteht aber als solche, wenn sie kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt, nur und erst, wenn sie sich in das Handelsregister eintragen lässt (Art. 553 bzw. Art. 595 OR). Die an einer Personengesellschaft Beteiligten haften für gemeinschaftlich oder durch Stellvertretung eingegangene Verpflichtungen persönlich, unbeschränkt und solidarisch, die Teilhaber einer einfachen Gesellschaft zudem primär und ausschliesslich (vgl. Christoph M. Pestalozzi/Suzanne Wettenschwiler, in Heinrich

Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Herausgeber], Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Basel 1994, S. 39, Art. 544 OR Rz. 14, mit weiteren Hinweisen).

cc) Das Wesensmerkmal der einfachen Gesellschaft sowie der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft liegt im „animus societatis“, in den konzentrisch auf ein gemeinsames Ziel gerichteten Anstrengungen und Leistungen der Vertragspartner, im Wissen und Willen, gemeinsame Sache zu machen (vgl. auch Theo Guhl/Jean Nicolas Druey, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Auflage, Zürich 2000, § 61 Rz. 27 f.). Jeder Gesellschafter hat einen Beitrag zu leisten; darunter fällt alles, was geeignet ist, den Gesellschaftszweck auf irgendeine Art zu fördern (Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., S. 291 Rz. 37 betreffend die einfache Gesellschaft). Der Gesellschafter kann die Leistung in Geld, Sachen, Forderungen oder Arbeit erbringen (vgl. Art. 531 Abs. 1 OR).

Abgrenzungsschwierigkeiten können sich - namentlich im Falle der einfachen Gesellschaft - insbesondere im Verhältnis zu Austausch- oder Auftragsverträgen ergeben (vgl. auch Urteil des Bundesgerichtes vom 29. Juni 2004 [2A.520/2003] E. 3.1). Schliessen sich etwa nur zwei Personen zusammen oder werden die Rechte und Pflichten der Beteiligten ungleich geregelt, so nähert sich die einfache Gesellschaft dem zweiseitigen Vertrag. Bei der Gesellschaft werden durch den Zusammenschluss jedoch gemeinsame Interessen gefördert; jeder Gesellschafter hat durch seine Leistungen, deren Inhalt sehr verschieden sein kann und nicht von vornherein bestimmt sein muss, etwas zum gemeinsamen Zwecke beizutragen. Sachleistungen des einen gehen dabei nicht auf einen anderen Gesellschafter über und Dienstleistungen erfolgen im Interesse aller. Die synallagmatischen oder vollkommen zweiseitigen Verträge, zu denen auch die Auftragsverhältnisse gehören, sind demgegenüber durch den Interessengegensatz zwischen den Vertragsparteien sowie durch die Bestimmtheit ihres Gegenstandes charakterisiert; durch den Austausch von Gütern oder Dienstleistungen werden entgegengesetzte Interessen befriedigt. Auftrag und einfache Gesellschaft voneinander abzugrenzen kann namentlich dann schwierig sein, wenn sowohl der Auftraggeber wie der Beauftragte an der Ausführung des Auftrages interessiert sind (vgl. zum Ganzen BGE 104 II 112 E. 2).

Bei der stillen Gesellschaft - als besonderer Ausgestaltung der einfachen Gesellschaft - beteiligt sich jemand (der stille Gesellschafter) ohne nach aussen in Erscheinung zu treten an der geschäftlichen Tätigkeit eines anderen (des Hauptgesellschafters) mit einer in dessen Vermögen übergehenden Einlage gegen Anteil am Gewinn (vgl. Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., S. 349 Rz. 2). Als Hauptgesellschaftler wie auch als stille Gesellschafter kommen beliebige und vor allem beliebig viele Personen in Betracht. Bei dieser Beteiligungsform besteht der Wille zur gemeinsamen Zweckerreichung, der animus societatis, nur im Innenverhältnis, da nach aussen der Hauptgesellschaftler alleine, etwa als Einzelunternehmer, auftritt. Eine einfache Gesellschaft, die als solche nach aussen nicht in Erscheinung tritt (stille Gesellschaft), kann nicht steuerpflichtiger Unternehmer sein (Entscheide der SRK vom 14. Juli 2005 [SRK 2003-136] E. 3b; vom 24. September 2003 [SRK 2003-021] E. 2a/cc). Die Umsätze sind diesfalls dem oder den Gesellschaftern zuzurechnen, die sie in ihrem eigenen Namen erbringen (vgl. ASA 60 S. 153 E. 4, 49 S. 501 E. 2).

d) Nach Art. 533 Abs. 1 OR hat jeder Gesellschafter, ohne Rücksicht auf die Art und Grösse seines Beitrages, gleichen Anteil an Gewinn und Verlust, sofern es nicht anders vereinbart ist. Dies gilt grundsätzlich auch bei der Kollektivgesellschaft (Art. 557 Abs. 2 OR), wobei hier gewisse ergänzende Regeln gelten.

Die Beitragsleistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft sind grundsätzlich nicht steuerbar, es sei denn, die erbrachte Leistung werde mit einer speziellen Entschädigung abgegolten. Unter diesem Blickwinkel können Dienstleistungen oder Lieferungen steuerbar sein, sofern sie der Gesellschaft von einer steuerpflichtigen Person in einem eigentlichen Leistungsaustausch erbracht worden sind. Die ordentliche Gewinn- und Verlustbeteiligung allein reicht mangels Kausalzusammenhang von Leistung und Gegenleistung nicht aus, um einen solchen Leistungsaustausch zu begründen (Entscheide der SRK vom 3. Mai 2005 [SRK 2002-153] E. 3b und vom 12. Oktober 2001 [SRK 2000-037] E. 5c/cc, publiziert in VPB 66.42). Ein Teil der Lehre stellt für die Beurteilung der Steuerbarkeit darauf ab, ob die Leistung auf Grund eines besonderen zweiseitigen Vertrages oder im Rahmen des zu Grunde liegenden Gesellschaftsvertrages erbracht wurde (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2003, S. 162 f. Rz. 422 ff.). Die Autoren nennen als Beispiel die Überlassung eines Fotokopierapparates eines Gesellschafters an die Gesellschaft. Erfolgt diese entgeltlich im Rahmen einer Vermietung, so handelt es sich um eine grundsätzlich steuerbare Lieferung. Erfolgt diese Überlassung unentgeltlich im Rahmen des Gesellschaftsvertrages, so handelt es sich um eine nicht steuerbare Tätigkeit, die mangels Leistungsaustausches grundsätzlich nicht zu einer Besteuerung führt. Möglich sind auch Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter; diesfalls ist anhand von Einzelindizien wie Zweck, Inhalt und Leistungsbemessung zu beurteilen, ob ein Leistungsaustausch - und damit ein steuerbarer Umsatz - vorliegt. Für einen anderen Teil der Doktrin ist weniger die Natur des Rechtsvertrages ausschlaggebend als das Vorhandensein einer direkten wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung (vgl. Rivier/Rochat Pauchard, a.a.O., S. 246).

Es ist grundsätzlich anerkannt, dass zwischen einer einfachen Gesellschaft oder einer Handelsgesellschaft und den daran Beteiligten vertragliche Beziehungen schuldrechtlicher oder gesellschaftsrechtlicher Natur in gleicher Weise bestehen können wie zwischen der Gesellschaft und unabhängigen Dritten. Im Hinblick auf die Mehrwertsteuer ist diesbezüglich einzig entscheidend, ob ein Leistungsaustausch stattfindet oder allenfalls ein Eigenverbrauchstatbestand gegeben ist. Leistungen eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft werden dann nicht als steuerbar qualifiziert, wenn sie nicht gegen ein besonderes Entgelt erbracht werden. In der Tat liegt kein Leistungsaustausch vor, wenn die Leistung durch eine Beteiligung an den Gewinnen und Verlusten der Gesellschaft gedeckt ist. Somit ist im Falle von Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft bzw. von dieser an ihre Gesellschafter in jedem Fall zu prüfen, ob ein Leistungsaustausch (vgl. dazu E. 2b hievore) vorliegt oder nicht. Falls ja, unterliegen die Leistungen grundsätzlich der Mehrwertsteuer, sofern auch die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht gegeben sind (Entscheid der SRK vom 12. Oktober 2001, a.a.O., E. 5c/bb und cc, mit Hinweisen).

3.- Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin im Nachgang zu einem entsprechenden Urteil des Bundesgerichtes vom 6. Januar 2003 (2A.520/2003) die Steuernachbelastungen der ESTV für Leistungen, welche sie gegenüber den verbandseigenen Einrichtungen erbringt, anerkannt. Streitig ist hingegen nach wie vor die objektive Steuerbarkeit von Dienstleistungen, die die Beschwerdeführerin entgeltlich für Dritte, nämlich für die Y. und für andere Ausgleichskassen ausführt. Die Beschwerdeführerin hält insbesondere dafür, sie bilde entgegen der Darstellung der ESTV nicht nur unter dem Namen Y. sondern auch mit den anderen in Frage stehenden Ausgleichskassen und Dritten jeweils einfache Gesellschaften, deren einziger Zweck die Schaffung eines Synergieeffektes sei. Sie erbringe Leistungen nur im Rahmen des jeweiligen Gesellschaftszweckes und trete gegen Aussen nicht auf, weshalb es sich dabei um reine Innenumsätze bzw. um mehrwertsteuerliche Nichtumsätze handle.

a) aa) Die Beschwerdeführerin hat am 7. Januar 1997 mit zwei anderen Ausgleichskassen und der Interessengemeinschaft für Ausgleichskassen die Vereinbarung Y. unterzeichnet. Deren wichtigste Zielsetzung ist das Erzielen von Synergien im Rahmen der Tätigkeit einer Ausgleichskasse; zur Zweckerreichung betreiben die Parteien einerseits die sogenannten Zentralen Dienste und lösen andererseits ihre Informatik-Anforderungen mittels gemeinsamer Infrastrukturen. Für die Zentralen Dienste delegieren die Parteien je zwei Vertreter in eine Betriebskommission, die die verantwortliche Geschäftsführung darstellt. Die Kosten sind grundsätzlich und soweit als möglich durch die direkten Verursacher zu tragen, weshalb eine Vermögensbildung nicht vorgesehen ist.

bb) Unter dem Titel „Kostenvergütung Zentrale Dienste“ führt die Beschwerdeführerin in den umstrittenen Abrechnungsperioden in ihrer Buchhaltung jährlich zwischen Fr. 134'000.-- und Fr. 167'000.-- auf. Gemäss unwidersprochener Darstellung der ESTV handelt es sich dabei um eine Entschädigung, die die Beschwerdeführerin für den Betrieb der Telefonzentrale von der einfachen Gesellschaft Y. erhält. Die Beschwerdeführerin verkennt bei ihrer Argumentation, dass es diesfalls nicht so sehr auf das Vorliegen einer einfachen Gesellschaft ankommt als vielmehr auf den offensichtlich vorhandenen Kausalzusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Ebenso wenig kann es in diesem Zusammenhang darauf ankommen, ob die einfache Gesellschaft namens Y. als solche nach aussen in Erscheinung tritt oder nicht. Allein ausschlaggebend für die Steuerbarkeit aus mehrwertsteuerlicher Sicht ist, dass die Beschwerdeführerin Dienstleistungen bzw. Leistungen von dritter Seite bezieht und entgeltlich der Gesellschaft - bzw. allenfalls anderen Gesellschaftern - zur Verfügung stellt. Es liegt somit ein direkt ursächlicher Leistungsaustausch vor, der nicht dem zu Grunde liegenden Gesellschaftsvertrag mit den allgemein gehaltenen Zweckbestimmungen entspringt, sondern seinen Ursprung in einem spezifischen zweiseitigen Vertragsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der Gesellschaft findet (vgl. E. 2d hievor). Der Betrieb der Telefonzentrale wird denn auch nicht durch eine Beteiligung an den Gewinnen und Verlusten - sofern eine solche überhaupt bestehen sollte - oder durch die ordentlichen Gesellschafterbeiträge gedeckt, sondern die Beschwerdeführerin erhält dafür ein gesondertes Entgelt. Auf Grund dieser direkten Verknüpfung und nachdem auch die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht unstrittig gegeben sind, unterstellt die ESTV diese Umsätze zu Recht der Mehrwertsteuerpflicht.

b) Nichts anderes hat für die Umsätze unter den Titeln „Arbeiten für andere AK und Dritte“ und „Kostenvergütung Z.“ zu gelten. Die Beschwerdeführerin selber bringt vor, für die Beurteilung dieser Umsätze seien die gleichen Regeln wie hinsichtlich der Zusammenarbeit mit der Y. anzuwenden. Inwiefern eine einfache Gesellschaft zwischen der Beschwerdeführerin und diesen anderen Ausgleichskassen und Dritten oder zwischen der Beschwerdeführerin und der AHV-Ausgleichskasse Z. bzw. worin der gemeinsame Zweck bestehen sollte, ist bereits unklar und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht näher ausgeführt. Auch hat die Beschwerdeführerin bisher nicht substantiiert dargelegt, woher die Entgelte unter den obgenannten Titeln stammen und wie sie sich zusammensetzen. Mit der ESTV ist deshalb davon auszugehen, dass es sich dabei um spezifisches Entgelt handelt, das die Beschwerdeführerin für das Erbringen verschiedener Tätigkeiten im administrativen Bereich erhält. Entsprechend ist auch in diesen Fällen - unabhängig von einem allfälligen Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses - eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Leistung und der Gegenleistung gegeben und die Umsätze sind infolgedessen mehrwertsteuerpflichtig.

c) Zusammenfassend erweisen sich die Rügen der Beschwerdeführerin als unbegründet. Die Nachforderung der ESTV gilt in allen Punkten als begründet und die rechnerischen Ermittlungen als solche bleiben unbestritten. Der angefochtene Einspracheentscheid ist damit zu bestätigen.

4.- Die ESTV hat der Beschwerdeführerin im Einspracheentscheid vom 18. November 2003 Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 710.-- auferlegt.

a) aa) Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht - im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung - vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind neue Verfahrensvorschriften sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das gilt namentlich für Bestimmungen über die Verfahrenskosten oder wenn die Bestimmungen für die betroffene Person günstiger sind (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 i.S. E. AG [2A.68/2003], E. 9, und D. SA [2A.69/2003], E. 9; ASA 67 S. 409, E. 3b; BGE 115 II 101; 111 V 47; vgl. Kölz/Häner, a.a.O., S. 29 Rz. 79; Pierre Moor, Droit administratif, Band I, 2. Auflage, Bern 1994, S. 171). Die Übergangsbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes betreffend Kosten bzw. Parteientschädigungen schliessen die sofortige Anwendung der neuen Vorschrift für am 1. Januar 2001 vor der ESTV hängige Verfahren nicht aus. Das Bundesgericht hat eine entgegenstehende Praxis der Verwaltung aufgehoben (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004, a.a.O., je E. 9).

bb) In casu hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 18. November 2003 nach dem 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, erlassen. Die im angefochtenen Einspracheentscheid verfügte Auferlegung der Kosten von Fr. 710.-- zu Lasten der Beschwerdeführerin ist daher aufzuheben.

b) Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde hinsichtlich der Auferlegung von Verfahrenskosten im Einspracheverfahren gutzuheissen, im Übrigen in allen Punkten abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin nur in einem untergeordneten Punkt obsiegt, so dass ihr als im Hauptpunkt unterliegende Partei dennoch sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung vom 3. Februar 1993 über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen (SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

**erkannt:**

- 1.- Die Beschwerde der Ausgleichskasse X. vom 5. Januar 2004 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 18. November 2003 wird - soweit darauf eingetreten wird - teilweise gutgeheissen und Ziffer 5 des Dispositivs des Einspracheentscheides betreffend die Auferlegung der vorinstanzlichen Verfahrenskosten von Fr. 710.-- aufgehoben.
  - 2.- Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 18. November 2003 bestätigt.
  - 3.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 3'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.
  - 4.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.
-

### **Rechtsmittelbelehrung**

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 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 angefochtenen 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