



SRK 2004-069

Der Vizepräsident: André Moser  
Die Richter: Christine Sayegh, Peter Spinnler  
Die Gerichtsschreiberin: Jeannine Müller

## **Entscheid vom 2. August 2006**

in Sachen

**X.** (...). Rechtsnachfolger der Vereinigung „City Z.“ (in Liquidation), ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV); Mitgliederbeiträge;  
Leistungen an nahestehende Personen (Art. 26 Abs. 2 MWSTV)

---

### **Sachverhalt:**

A.- Die Vereinigung City Z. (nachfolgend auch Vereinigung oder Genossenschaft genannt) war in der Rechtsform einer Genossenschaft für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Gemäss Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige vom 3. Januar 1995 bestand ihre Tätigkeit in der „Ausführung von Gemeinschaftswerbung für die Stadt Z.“.

Vom 20. – 24. Oktober 2000 führte die ESTV bei der Vereinigung City Z. eine Kontrolle durch. Mittels Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 24. Oktober 2000 nahm sie eine Nachbelastung in der Höhe von Fr. 10'606.-- zuzüglich 5 % Verzugszins seit dem 30. August 1998 für den Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 2000 vor. Unter anderem forderte sie die Mehrwertsteuern auf dem von den Jahresbeiträgen der Mitglieder errechneten Gewinnzuschlag von 10 %, ausmachend insgesamt einen Betrag von Fr. 6'260.60, nach. Ihrer Meinung nach handelte es sich bei den gegenüber den Genossenschaf tern erbrachten Leistungen um solche an nahestehende Personen, die zum Preis eines unabhängigen Dritten abzurechnen seien.

B.- Durch Beschluss der Generalversammlung vom 26. Oktober 2000 wurde die Vereinigung City Z. (in Liquidation) aufgelöst. Die Aktiven und Passiven wurden mit Wirkung ab 1. Oktober 2000 vom Verein Gewerbeverband Z. übernommen, welcher neu als Verein X. weitergeführt wurde.

C.- Nachdem der X. die Nachforderung des Gewinnzuschlags verschiedentlich bestritten hatte, erliess die ESTV am 19. Juli 2002 einen förmlichen Entscheid und bestätigte die Nachforderung gemäss EA Nr. ... in vollem Umfang. Gegen diesen Entscheid erhob der X. am 13. September 2002 Einsprache.

Mit Einspracheentscheid vom 1. März 2004 wies die ESTV die Einsprache ab. Zur Begründung führte die Verwaltung insbesondere aus, die Leistungen der Vereinigung City Z. (in Liquidation) seien eindeutig zugunsten der der Vereinigung angehörenden Mitglieder erbracht worden, welche ihrerseits jährliche Beiträge leisteten. Als Genossenschaf ter seien sie als nahestehende Personen anzusehen. Die Leistungen seien ihnen denn auch zum Selbstkostenpreis und damit zu Vorzugskonditionen erbracht worden. Da die Werbeaufwendungen und die übrigen Unkosten durch die Erträge abgedeckt seien und während des massgeblichen Zeitraums nur ein kleiner Gewinn entstanden sei, seien die jährlichen Genossenschaf terbeiträge mit einem Gewinnzuschlag von 10 % belastet worden.

D.- Mit Eingabe vom 2. April 2004 führt X. (nachfolgend Beschwerdeführer genannt) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 1. März 2004 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) und stellt den Antrag, es seien die Ziff. 2 und 3 des Einspracheentscheids aufzuheben und die Nachforderung der ESTV für die Abrechnungsperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000 in Höhe von Fr. 6'260.60 zuzüglich Verzugszins aufzuheben.

Der Beschwerdeführer macht im Wesentlichen geltend, dass die Leistungen der Vereinigung City Z. in Liquidation den einzelnen Mitgliedern nur indirekt zugute gekommen seien. Zudem sei den Mitgliedern kein "Selbstkostenpreis" im Sinne einer Vorzugskondition verrechnet worden. Die Werbebeiträge seien deutlich höher als die reinen – vom Beschwerdeführer – be-

zahlten Werbekosten gewesen. Ein Leistungsaustausch habe höchstens insofern stattgefunden, als das Mitglied mit seinem Beitrag die Werbe-, Sekretariats- und anderen Kosten bezahlt habe. Ferner sei es falsch, vorliegend zwischen nahestehenden Personen und unabhängigen Dritten zu differenzieren, wenn eine Leistung an einen unabhängigen Dritten gar nicht möglich sei. Auch sei der Gewinnzuschlag von 10 % völlig willkürlich.

Mit Vernehmlassung vom 1. Juli 2004 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird – soweit erforderlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 2000 (MWSTG; SR 641.20) sowie die Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich im Zeitraum zwischen 1. Januar 1995 und 30. Juni 2000 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art 53 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV; aSR 641.201, AS 1994 1464 und nachfolgende Revisionen]). Mit Wirkung ab 1. Oktober 2000 wurden sämtliche Aktiven und Passiven der Vereinigung City Z. (in Liquidation) vom Verein Gewerbeverband Z. übernommen, welcher neu als Verein X. weitergeführt wurde. Der Beschwerdeführer als Steuernachfolger im Sinne von Art. 23 Abs. 2 MWSTV (was unbestritten ist) ist mit seinen Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung des Einspracheentscheids vom 1. März 2004 befugt (Art. 48 VwVG). Dieser ist mit Eingabe vom 2. April 2004 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG) worden. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

b) Das Verfahren der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz. Die SRK kann den angefochtenen Entscheid prinzipiell in vollem Umfang überprüfen. Wer Beschwerde führt, kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Abs. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG). Die gestützt auf die Mehrwertsteuerverordnung erlassenen Ausführungsverordnungen des Finanzdepartements sowie die Auslegung der Mehrwertsteuerverordnung durch die ESTV (z.B. Wegleitung, Broschüren und Merkblätter) überprüft die SRK im Übrigen frei. Sie orientiert sich dabei an den gleichen sachbezogenen Vorgaben der Verfassung wie bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung (vgl. BGE 123 II 30 E. 7, 123 II 299 E. 3b).

c) Der Beschwerdeführer ficht ausschliesslich die Ziff. 2 und 3 des Einspracheentscheids vom 1. März 2004 an. Streitgegenstand bildet folglich die Nachforderung im Umfang von Fr. 6'260.60 bzw. die Frage, ob die Leistungen der Z. (in Liquidation) gegenüber ihren Mitgliedern von der ESTV zu Recht als Leistungen an nahestehende Personen im Sinne von Art. 26 Abs. 2 3. Satz MWSTV qualifiziert worden sind, bei denen als Entgelt der Wert gilt, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Ist dies zu bejahen, ist des Weiteren zu klären, wie hoch der Preis wäre, den ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte bzw. ob der von der Verwaltung vorgenommene Gewinnzuschlag von 10 % auf den Beiträgen der Genossenschafter angemessen erscheint.

2.- a) Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101; vgl. Art. 8 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft gewesenen Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 [ÜB-aBV]) beauftragt den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Diese Bestimmung legt die Grundsätze fest, die der Verordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zu beachten hat.

b) aa) Danach unterliegen der Steuer u. a. gegen Entgelt erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Steuerpflichtig ist, wessen steuerbare Leistungen jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV). Von der Steuerpflicht ausgenommen sind indes Unternehmer mit einem Jahresumsatz nach Art. 17 Abs. 5 bis zu Fr. 250'000.--, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- im Jahr betragen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Gemäss Art. 20 Abs. 1 MWSTV kann die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung (a) demjenigen, welcher nach Art. 17 Abs. 1 die gesetzlich festgelegten Mindestumsatzgrenzen nicht erreicht oder nach Art. 19 Abs. 1 Bst. a und b von der Steuerpflicht ausgenommen ist, gestatten, für die Steuerpflicht zu optieren (so genannte subjektive Option) oder (b) die Option für die Versteuerung der in Art. 14 Ziff. 16 und 17 erwähnten Umsätze (ohne Wert des Bodens) zulassen, soweit sie nachweislich gegenüber Steuerpflichtigen erbracht werden (so genannte objektive Option; vgl. ausführlich zum Ganzen Entscheid der SRK vom 4. November 2005 [SRK 2003-143], veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.40 E. 4a und b).

bb) Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Das Bundesgericht hat in BGE 126 II 443 E. 6 zum Begriff des Leistungsaustauschs in grundsätzlicher Hinsicht Stellung genommen (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2000 S. 55 ff. E. 6). Danach findet erst mit dem Austausch von Leistungen ein steuerbarer Umsatz statt. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Es muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung

und Gegenleistung bestehen, wie das namentlich beim zweiseitigen Vertrag der Fall ist. Ein Leistungsaustausch kann indes auch gegeben sein, ohne dass ein Vertrag vorliegt (vgl. BGE 126 II 249 E. 4a).

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

aa) 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. eine 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 so genannte 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 so genannten unechten Mitgliederbeitrag, der in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fällt. Indizien für einen Leistungsaustausch liegen in der individuellen Ausgestaltung des Beitrags 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 2001-131], veröffentlicht in VPB 69.10 E. 2; vom 6. April 2000 [SRK 1999-143], veröffentlicht in VPB 64.111 E. 3e; 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 statutarischen 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. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 ÜB-aBV; 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 (Art. 8 Abs. 2 Bst. b ÜB-aBV 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 (Entscheide der SRK vom 6. April 2000, a.a.O., E. 3e, mit Hinweisen; vom 27. Februar 2002, a.a.O., E. 2d; vgl. zur mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung von Mitgliederbeiträgen auch unveröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 30. April 2004 [2A.334/2003], E. 2.2 und 4.1 f.).

bb) 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 (Entscheid der SRK vom 27. Februar 2002, a.a.O., E. 2e; vgl. Entscheid der SRK vom 14. April 1999 [SRK 1997-096], veröffentlicht in VPB 63.93 E. 4a). 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 (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 (Entscheide der SRK vom 28. Januar 2004 [SRK 2003-043], E. 4b/aa; vom 27. Februar 2002, a.a.O., E. 3; vom 14. April 1999, a.a.O., E. 4b/cc). Eine franken- bzw. betragsmässige Festlegung oder die eigentliche Berechnung der Beiträge in den Statuten ist jedenfalls nicht erforderlich.

d) aa) Gemäss dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung werden einheitliche wirtschaftliche Vorgänge nicht in mehrere selbstständige Leistungen zerlegt, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes bilden. Übt der Steuerpflichtige eine Reihe von einzelnen Tätigkeiten aus, die auf ein einheitliches wirtschaftliches Ziel gerichtet sind, liegt eine einheitliche Leistung indes nur dann vor, wenn die einzelnen Teile sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst (Urteile des Bundesgerichts vom 4. März 2004 [2A.452/2003], E. 3.1, und vom 7. Dezember 2001 [2A.135/2001], E. 2; Entscheide der SRK vom 22. April 2002 [SRK 2001-044], veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c; vom 9. Februar 2001 [SRK 1999-073], veröffentlicht in StR 2002 S. 173 (Hinweis), E. 3b/bb; vom 10. März 1999 [SRK 1998-079], veröffentlicht in VPB 63.92 E. 3b-d; vom 25. September 1998 [SRK 1997-020], veröffentlicht in VPB 63.75 und MWST-Journal 4/98 S. 166, E. 5a; vom 3. Februar 1999 [SRK 1997-127], veröffentlicht in MWST-Journal 1/99 S. 24 E. 4b; je mit Hinweisen). Dabei kann eine steuerpflichtige Leistung als Ganzes auch Leistungskomponenten umfassen, die isoliert betrachtet steuerbefreit wären. Denn es ist ohne weiteres möglich, dass als Ganzes als steuerbefreit zu beurteilende Leistungen auch Elemente von an sich steuerpflichtigen Tätigkeiten beinhalten (vgl. Entscheid der SRK vom 22. April 2002, a.a.O., E. 2c mit Hinweisen).

bb) So ist jeweils im konkreten Einzelfall aufgrund der gesamten tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen, ob eine Leistungseinheit vorliegt oder aber steuerlich unabhängig zu beurteilende Vorgänge gegeben sind (Entscheid der SRK vom 10. März 1999, a.a.O., E. 3e). Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach Rechtsprechung und Lehre mehrwertsteuerlich an sich unterschiedlich zu beurteilende Leistungen auch dann einheitlich besteuert werden

können, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen. Nebenleistungen teilen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, sofern sie im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, mit dieser in einem engen Zusammenhang stehen, diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abrunden und mit dieser üblicherweise vorkommen (Urteile des Bundesgerichts vom 4. März 2004, a.a.O., E. 3.2; vom 7. Dezember 2001, a.a.O., E. 2, und vom 26. Juli 2001, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 503 ff. E. 3a und b; Entscheid der SRK vom 25. September 1998, a.a.O., E. 5a; vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Auflage, Bern 2003, Rz. 189).

e) aa) Nach der Mehrwertsteuerverordnung wird die Mehrwertsteuer vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV gilt im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmung, mit der im Übrigen von der Lösung gemäss europäischem Recht abgewichen wird, wurde von der SRK als verfassungsmässig erachtet (Entscheid der SRK vom 16. Februar 2000, veröffentlicht in VPB 64.81 E. 5c). Es ist in solchen Fällen also vom Grundsatz des Drittvergleichs auszugehen ("Dealing at arm's length"; Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD], ad Art. 26 Abs. 2 S. 29).

bb) Nach der Praxis der Verwaltung sind als nahestehend zu betrachten die Personen, die an der Firma beteiligt sind (z.B. Aktionäre, Genossenschafter, Teilhaber von Personengesellschaften), sowie liierte Unternehmen (z.B. aufgrund enger Verbindung wie Konzernzugehörigkeit oder aufgrund vertraglicher, wirtschaftlicher oder personeller Beziehungen; Wegleitung 1997, Rz. 433b). Die SRK ist im Entscheid vom 30. August 2004 (SRK 2004-005) der Ansicht der ESTV betreffend beteiligte Personen insofern gefolgt, als sie zum Schluss gekommen ist, dass es keine Zweifel gäbe, dass die Genossenschafter im konkreten Fall als "nahestehende Personen" im Sinne von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV zu betrachten seien (E. 6a des erwähnten Entscheids).

3.- a) Im vorliegenden Fall ist die ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid davon ausgegangen, dass die von der Vereinigung ihren Mitgliedern gegenüber erbrachten Leistungen unbestritten steuerbar seien (E. 2.1 des Einsprachentscheids vom 1. März 2004). Die Genossenschafter entrichteten einen jährlichen Beitrag, welcher nicht statutarisch festgelegt sei und damit unbestrittenermassen auch nicht als steuerausgenommener Mitgliederbeitrag nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV gelte (E. 2.2, S. 5). Demgegenüber macht der Beschwerdeführer geltend, dass keine direkten Leistungen an die Mitglieder erfolgten, sondern nur in deren Interesse, das heisse für die Mitglieder. Es fände kein gegenseitiger Leistungsaustausch statt (Ziff. 4 der Beschwerdebegründung, S. 3). Bereits im Schreiben an die ESTV vom 22. Februar 2001 (S. 2) und später auch in der Einsprache vom 13. September 2002 (Ziff. 4) wurde zudem ausgeführt, dass es zu einer un-

gerechtfertigten Belastung führe, wenn auf den versteuerten Mitgliederbeiträgen, welche definitionsgemäss nicht auf einem Leistungsaustausch beruhten, ein Zuschlag ohne direkten ökonomischen Bezug bzw. Marktwert entrichtet werden müsse.

Aus dem Vorgesagten erhellt, dass die rechtliche Qualifizierung der an die Genossenschaftler erbrachten Leistungen – entgegen den Ausführungen der Vorinstanz – umstritten ist, weshalb zunächst auf diese Frage näher einzugehen ist. Dies gilt umso mehr, als dass die Anwendung von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV grundsätzlich davon abhängt, ob überhaupt ein Leistungsaustausch stattfindet (vgl. E. 2g/bb vorstehend).

b) aa) Gemäss ihren Statuten vom 1. Dezember 1973 (Ziff. 2) bezweckte die Genossenschaft, die City (Z.) als Einkaufszentrum zu fördern und deren Bedeutung hervorzuheben. Mitglied der “Vereinigung“ konnte werden, wer in der City ein Detailhandelsgeschäft betrieb oder einen Dienstleistungsbetrieb führte. Im Übrigen konnten auch Interessenmitglieder aufgenommen werden (Ziff. 3). Die Organe waren die Generalversammlung, der Vorstand, das Sekretariat, die Fachkommission sowie die Kontrollstelle (Revisoren; Ziff. 7). Die Mittel der “Vereinigung“ wurden durch jährliche Beiträge aufgebracht. Deren Höhe wurde durch die Generalversammlung festgelegt (Ziff. 5). Im Beiblatt Nr. 1 zum Kontrollbericht Nr. 7 hat der betreffende Steuerinspektor in diesem Zusammenhang unter Ziff. 1, Geschäftstätigkeit, aufgeführt, dass keine statutarische Regelung, sondern lediglich ein Beitragsreglement existiere, aus welchem die Höhe des jährlichen Betrags pro Geschäftskategorie ersichtlich sei.

bb) Auch wenn in den Statuten die Beiträge weder konkret berechnet noch franken- oder betragsmässig festgelegt sein müssen, setzen gemäss Rechtsprechung der Verfassungs- und Verwaltungsgerichte für die Anwendbarkeit von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV voraus, dass mindestens die Grundlagen zur Berechnung der Mitgliederbeiträge von vornherein dem Grundsatz nach in den Statuten festgelegt sind. Über dieses Erfordernis kann sich der Richter nicht hinwegsetzen. An der entsprechenden Rechtsprechung ist festzuhalten (vgl. E. 2c/bb). In casu waren den Statuten keine Anweisungen oder Grundlagen dafür zu entnehmen, wie die Mitgliederbeiträge zu berechnen waren. Vielmehr delegierten die Statuten die Festsetzung der Beiträge an die Generalversammlung. Eine rechtsgenügende “statutarische Festlegung“ der Mitgliederbeiträge im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV war somit nicht gegeben. Das Beitragsreglement, welches die Höhe des jährlichen Betrags pro Geschäftskategorie vorsah, erfüllte die erforderlichen Voraussetzungen jedenfalls nicht. Den Erwägungen der Vorinstanz ist insoweit beizupflichten.

cc) Im Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige hatte die Genossenschaft seinerzeit als Art der Geschäftstätigkeit die Ausführung von Gemeinschaftswerbung für die City Z. angegeben. In einem Schreiben an die ESTV vom 7. Juli 1995 wurde ausgeführt, dass es sich um eine genossenschaftlich organisierte Innenstadtorganisation handle, welche die Interessen der Ladengeschäfte in Z. gegenüber den Behörden etc. vertrete und insbesondere Werbung in der vielfältigsten Form für die Verkaufsgeschäfte mache. Den Akten kann entnommen werden, dass darunter unter anderem die Werbung im Lokalradio, die Schaltung von Zeitungsinseraten, die Organisation von Anlässen zur Belebung der Geschäftsstrassen sowie die Organisation von



Sonntagsverkäufen im Dezember fielen. Dafür entrichteten die Genossenschafter jährlich einen einmaligen Beitrag, welcher zusammen mit den vereinzelt Vermögenserträgen und gelegentlichen "Interessentenbeiträgen" die Werbeaufwendungen und die übrigen Unkosten (meistens gerade) deckte bzw. – entsprechend dem nicht gewinnorientierten Charakter – nur einen geringen Gewinn einbrachten. Die Einkünfte aus den "Interessentenbeiträgen" und den Vermögenserträgen machten dabei jedoch lediglich rund 1 – 5 % der Einkünfte aus den "Mitgliederbeiträgen" aus. Die Genossenschaft erbrachte ihre Leistungen ausschliesslich ihren Mitgliedern, für Nicht-Mitglieder wurde sie nicht tätig. Dabei erfolgten die Tätigkeiten der Vereinigung in gemeinschaftlicher Weise, das heisst z.B. liefen die Werbeinserate auf den Namen der Vereinigung oder erfolgte die Organisation von Anlässen oder Sonntagsverkäufen für sämtliche Mitglieder als Gesamtheit. Für einzelne Mitglieder oder Mitgliedergruppen erfolgten zu keiner Zeit individuell zugeschnittene oder gesonderte Leistungen. Dementsprechend hatten die Mitglieder keine "Wahlmöglichkeit", um von einzelnen Leistungen profitieren zu können. Die Beiträge wurden einmal jährlich fällig und erfolgten unabhängig davon, ob das betreffende Mitglied an den Aktivitäten, welche sich mehr oder weniger gleichmässig über das ganze Jahr hin erstreckten, überhaupt teilzunehmen beabsichtigte oder in der Folge teilnahm. Die Vereinigung wiederum wurde lediglich im Umfang der erzielten Einnahmen tätig; Nachschusspflichten oder allfällige Verpflichtungen zur Deckung des Defizits waren weder vorgesehen noch sind solche Leistungen von Mitgliedern während der vorliegend massgeblichen Periode erfolgt. Daran ändern auch die gelegentlichen Interessentenbeiträge nichts, lässt sich aus den Akten doch in keiner Weise entnehmen, dass den so genannten Interessenmitgliedern irgendwelche Leistungen erbracht worden wären.

dd) Obschon mit der Förderung der Attraktivität der Geschäfte in der Stadt Z. – als Folge davon – unter Umständen eine Steigerung des Umsatzes des einzelnen Mitglieds verbunden gewesen sein konnte, verwirklichte die Genossenschaft – in Übereinstimmung mit Art. 828 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR; SR 220), wonach der Zweck einer Genossenschaft in der Hauptsache in der Förderung oder Sicherung bestimmter wirtschaftlicher Interessen ihrer Mitglieder in gemeinsamer Selbsthilfe liegt – einzig den statutarisch definierten Gemeinschaftszweck und leistete nicht an ein einziges Mitglied oder einzelne Mitglieder. Ferner wollten die Mitglieder nach dem vorangehend Gesagten durch ihre Beiträge lediglich den Zweck der Vereinigung fördern, zu dessen Erreichung sie sich zusammengeschlossen hatten. Ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch war somit nicht gegeben (vgl. E. 2c/aa). Der Beschwerdeführer macht zwar geltend, dass (höchstens) insofern ein solcher stattgefunden habe, als das Mitglied mit seinem Beitrag nicht nur die Werbe-, sondern auch die Sekretariats- und anderen Kosten bezahlt habe. Die Beiträge seien höher als die reinen – von der Vereinigung bezahlten – Werbekosten. Darin seien auch die übrigen Kosten enthalten gewesen, welche gegen 15 % des Werbebudgets betragen hätten. Diesen Ausführungen ist indes entgegenzuhalten, dass die Sekretariats- und anderen Kosten untrennbar mit den Werbeleistungen verbunden waren und wiederum sämtlichen Mitgliedern gegenüber gemeinsam erbracht worden sind. Diese administrativen Aufwendungen entstanden nur, weil die eigentlichen Hauptleistungen erbracht wurden bzw. waren notwendig, damit die eigentlichen Leistungen überhaupt erbracht werden konnten. Darin

einen Leistungsaustausch zu sehen, ist jedoch – entgegen der Ansicht der ESTV – nicht zutreffend. Vielmehr handelte es sich dabei um Nebenleistungen, welche zusammen mit den Werbeleistungen eine Leistungseinheit bildeten und dementsprechend das Mehrwertsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilen (vgl. E. 2d/bb vorstehend). Im Übrigen führt die Verwaltung in der Vernehmlassung vom 1. Juli 2004 selber aus, dass der Solidaritätsgedanke entscheidend sei, weshalb der einzelne Genossenschafter zur Erreichung des Genossenschaftszwecks allenfalls auch für Unkosten etc. aufzukommen habe (S. 4/5, letzte/erste Zeile).

ee) Wie bereits gesehen, setzt die Anwendbarkeit von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV voraus, dass mindestens die Grundlagen zur Berechnung der Mitgliederbeiträge dem Grundsatz nach in den Statuten festgelegt sind (vgl. E. 2c/bb). Fraglich ist demgegenüber, wie es sich bei echten Mitgliederbeiträgen verhält, welche von vornherein nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst sind (vgl. E. 2c/aa und bb). In der vorliegenden Beschwerdesache waren die Beiträge der Genossenschafter zwar nicht statutarisch festgelegt, doch bestand ein Beitragsreglement, welches die Höhe pro Geschäftskategorie fixierte. Die Statuten wiederum sahen bekanntlich die Festlegung der Höhe durch die Generalversammlung vor. Den Akten kann nicht eindeutig entnommen werden, in welchem Verhältnis das Beitragsreglement und die Festlegungskompetenz der Generalversammlung standen; ob diese beispielsweise in ihrem Beschluss die verschiedenen Kategoriehöhen des bestehenden Reglements lediglich bestätigte oder allenfalls eine Abänderung der Beiträge festlegte. Berücksichtigt man indes, dass die Vereinigung den Mitgliedern keinerlei individualisierten Leistungen erbrachte, sondern einzig den Gemeinschaftszweck verwirklichte, ist nicht ersichtlich, weshalb für die Annahme von echten Mitgliederbeiträgen nicht auf die statutarische Festlegung verzichtet werden könnte, sofern – wie im vorliegenden Fall – das Fehlen eines Leistungsaustauschs bejaht werden muss. Daran ändert auch nichts, dass die Beiträge nicht für sämtliche Genossenschafter gleich hoch waren. Viele Vereine und auch genossenschaftlich ausgestaltete Organisationen sehen für ihre Mitglieder Beitragskategorien vor: so werden beispielsweise häufig für Schüler, Studenten oder Rentner – entsprechend ihren wirtschaftlichen Fähigkeiten – unterschiedlich hohe Beiträge festgelegt.

c) Nach dem Gesagten handelte es sich bei den vorliegend umstrittenen Einnahmen der Vereinigung um echte Mitgliederbeiträge, welche mangels Leistungsaustausch und Entgeltlichkeit von vornherein nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst sind und – entgegen der Ansicht der ESTV – nicht steuerbar gewesen wären. Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV kann, wie gesehen (vgl. E. 2e/aa), jedoch nur unter der Voraussetzung, dass tatsächlich ein Leistungsaustausch und damit eine der Steuer unterliegende Leistung vorliegt, anwendbar sein. Ist dies nicht der Fall, ist gar keine Gegenleistung, d. h. kein Entgelt, gegeben, für welches – gemäss dem Grundsatz des Drittvergleichs – derjenige Wert ermittelt werden könnte bzw. müsste, welcher unter unabhängigen Dritten bezahlt worden wäre. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass die vom Beschwerdeführer bzw. seinem Rechtsvorgänger bezahlten Mehrwertsteuerbeträge auf den Mitgliederbeiträgen – wie unter E. 4 nachfolgend aufzuzeigen ist – nicht mehr zurückzuerstatten sind. Die Gründe, weshalb die Rückerstattung verweigert werden muss, können einzig für die bezahlte Mehrwertsteuer auf den Beiträgen an sich Gültigkeit beanspruchen. Angesichts dieses Ergebnisses ist die Beschwerde betreffend die Nachforderung der

ESTV für die Abrechnungsperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000 in Höhe von Fr. 6'260.60 zuzüglich Verzugszins gutzuheissen, ohne dass weiter geprüft werden müsste, ob die übrigen Voraussetzungen für einen Drittvergleich erfüllt wären, so z. B. ob es sich bei den Mitgliedern um nahestehende Personen handelt oder ob das bezahlte Entgelt tatsächlich niedriger ist als derjenige Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre. Ebenso erübrigt es sich, auf die Rüge der Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots oder des Gebots der Gleichbehandlung der Gewerbetenossen einzugehen.

4.- Nachdem feststeht, dass vorliegend die Mitgliederbeiträge kein Entgelt im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne darstellen und nicht der Steuer unterliegen, stellt sich die Frage, was mit den vom Beschwerdeführer bzw. der Vereinigung während der hier fraglichen Zeitdauer bezahlten Steuerbeträgen zu geschehen hat.

a) aa) Es ist in diesem Zusammenhang zunächst festzuhalten, dass die Veranlagung der Steuer nach dem Selbstveranlagungsprinzip erfolgt (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet nach konstanter Rechtsprechung und Lehre, dass die mehrwertsteuerpflichtige Person die Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung ihrer Umsätze trägt (Urteil des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 727 ff., E. 1; Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2 mit weiteren Hinweisen; Dieter Metzger, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 1 zu Art. 46). Die Mehrwertsteuerverordnung stellt hohe Anforderungen an den Steuerpflichtigen, indem sie ihm wesentliche, in anderen Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde obliegende Vorkehren überträgt. Er hat nicht nur selber zu bestimmen, ob er die Voraussetzungen für die Steuerpflicht erfüllt, sondern ist auch für die korrekte (vollständige und rechtzeitige) Deklaration und die Ablieferung der Steuer verantwortlich (Art. 34 ff. MWSTV). Der Steuerpflichtige ist daher auch an seine Abrechnung gebunden, wenn er in Bezug auf Steuerpflicht, Steuerbetrag, Abzüge usw. keinen Vorbehalt anbringt. Mit der vorbehaltlosen Deklaration und Bezahlung der Steuer bringt er unmissverständlich zum Ausdruck, dass er bereit ist, die von ihm als geschuldet betrachtete Steuer zu bezahlen (Urteile des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003 [2A.320/326/2002], E. 3.4.3.2 ff., veröffentlicht in StR 58/2003 S. 797, und vom 14. November 2003 [2A.304/2003], E. 3.5).

bb) Ungeachtet der Tatsache, dass es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Selbstveranlagungssteuer handelt, darf der Staat eine Steuer nur beanspruchen, soweit sie im Gesetz oder der Verordnung vorgesehen ist. Nicht geschuldete Steuern sind demnach grundsätzlich zurückzuerstatten. Vorausgesetzt ist, dass die betreffende Steuer im Zeitpunkt der Rückforderung noch nicht verjährt ist, nicht durch einen rechtskräftigen Entscheid als geschuldet bezeichnet ist und nach der zur Zeit ihrer Zahlung geltenden Verwaltungspraxis nicht geschuldet war (Entscheid der SRK vom 24. Mai 2002 [SRK 2001-154], E. 2b; Beat Zingg, Die Rückerstattung nicht geschuldeter Warenumsatzsteuern, in ASA 28 S. 91 f.). Im Fall einer Änderung der Verwaltungspraxis kann der Steuerpflichtige die rückwirkende Anwendung der neuen (milderer) Praxis nur dann in Anspruch nehmen, wenn er die alte Praxis rechtswirksam angefochten oder durch einen

Vorbehalt klar zum Ausdruck gebracht hatte, dass er die Schuld nicht anerkennt (Entscheid der SRK vom 24. Mai 2002, a.a.O., E. 2b; bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, a.a.O., E. 3.4.3.8). Demgegenüber schreibt die Verwaltung nach ständiger Praxis (wie schon unter dem Recht der Warenumsatzsteuer) im Rahmen ihrer Kontrolltätigkeit den Steuerpflichtigen ohne weiteres, also auch ohne entsprechenden Vorbehalt, diejenigen Steuerbeträge wieder gut, welche diese entgegen der seinerzeit geltenden Verwaltungspraxis zu viel abgerechnet haben, vorausgesetzt, die Verjährung ist nicht eingetreten, es liegt kein rechtskräftiger Entscheid über die Steuerforderung vor und die Mehrwertsteuer wurde auch nicht in den Rechnungen an die Abnehmer ausgewiesen bzw. die Rechnungen wurden nachträglich berichtigt (vgl. dazu E. 4a/cc hiernach). Im Urteil 2A.121/2004 vom 16. März 2005 hat das Bundesgericht seinerseits bezüglich eines allfälligen Rückerstattungsanspruchs erwogen, es sei in der Doktrin anerkannt, dass die vorbehaltlose Bezahlung der Mehrwertsteuer einer Rückerstattung entgegenstehe, und es hat bestätigt, dass der Betroffene mit der vorbehaltlosen Bezahlung die Steuerpflicht akzeptiere und daran gebunden sei. Wegen dieser Bindungswirkung könne der Steuerpflichtige bei dieser Steuerart nur in besonderen Fällen die Rückerstattung verlangen. Dabei ergäbe sich die Bindung bei einer nach der Verwaltungspraxis (Richtlinien, Weisungen) geschuldeten und vorbehaltlos deklarierten Steuer nicht aus den (später allenfalls als gesetzwidrig erkannten) Richtlinien, sondern aus der verbindlichen Erklärung des Pflichtigen. Nichts anderes gelte in Bezug auf die Rückerstattung von Steuern, wenn von Anfang an keine Steuerpflicht bestanden habe (E. 5.3 des genannten Urteils vom 16. März 2005). Die Rückerstattung sei demnach aufgrund einer Abrechnung unter Vorbehalt möglich. Im Hinblick auf eine Rückerstattung müssten allerdings die Rechnungen (an die Leistungsempfänger) korrigiert werden, die mit der Verwaltung abgerechnet und fakturiert seien. Nur so sei sicherzustellen, dass die zu Unrecht mit Steuer ausgestellten Fakturen und der damit unter Umständen geltend gemachte Vorsteuerabzug auch beim Leistungsempfänger berichtigt würden. Der Leistungserbringer habe demnach die ursprüngliche Rechnung nachträglich zu korrigieren, woraus beim Leistungsempfänger eine Vorsteuerkorrektur resultieren könne. Dies habe durch eine formell richtige Nachbelastung (bzw. evtl. Gutschrift) zu erfolgen, die geeignet sei, einen neuen Zahlungsfluss oder eine Verrechnung zu bewirken, und die auf den ursprünglichen Beleg hinweise (E. 5.4 des Urteils des Bundesgerichts vom 16. März 2005). Für den damals zu beurteilenden Fall ist das Bundesgericht zum Schluss gekommen, dass der Betroffene gemäss vorinstanzlichem Entscheid aufgrund der fraglichen Umsätze nicht steuerpflichtig und demnach aus dem Register für Steuerpflichtige zu streichen sei. Die Voraussetzungen für eine Rückerstattung der Mehrwertsteuer seien aber nicht erfüllt, da der Betroffene keine berichtigten Fakturen zugestellt habe (E. 5.5 f.).

cc) Der Rechnung des Leistungserbringers an den Empfänger wird im Mehrwertsteuerrecht denn auch eine zentrale – über den reinen Buchungsbeleg hinausgehende – Bedeutung beigemessen, nicht nur mit Blick auf die Vorsteuerabzugsberechtigung des Rechnungsempfängers, dient sie dem Empfänger der Leistung doch als Beleg, dass der Leistungserbringer die Mehrwertsteuer abgerechnet hat (BGE 131 II 190 E. 5; Urteile des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 727 ff. E. 5a, sowie vom 14. Juli 2005 [2A.642/2004], E. 3.3), sondern auch mit Bezug auf die Frage, wer überhaupt Verfügungsmacht im Sinne von Art. 5 MWSTV über einen Gegenstand innehat. Sie stellt ein gewichtiges Indiz, sogar eine praesumptio

iuris, dafür dar, dass ihr Aussteller mehrwertsteuerlicher Lieferer des Gegenstands ist und dass die mehrwertsteuerlich relevante Handlung überhaupt stattgefunden hat (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Oktober 2000, veröffentlicht in VPB 65.59 E. 3d). Als Konsequenz daraus ergibt sich, dass eine Mehrwertsteuer, auch wenn sie fälschlicherweise fakturiert wurde, geschuldet ist: ein Nicht-Steuerpflichtiger, der eine Rechnung erstellt, in welcher die Mehrwertsteuer aufgeführt wird, muss diese abliefern. Vorbehalten bleibt einzig die Korrektur durch die Erstellung einer berechtigten Rechnung (vor Bezahlung) oder die Gutschrift bzw. Nachbelastung (sofern die Rechnung bereits bezahlt wurde [BGE 131 II 190 E. 5; Urteile des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, a.a.O., E. 3.4, und vom 31. Mai 2002, a.a.O., E. 5b und c]). Das Bundesgericht hat aber diesbezüglich auch ausdrücklich festgehalten, dass die Steuerüberwälzung der Privatautonomie übertragen und somit hoheitlichem Handeln entzogen sei. In diesem Zusammenhang sei nicht nachzuweisen, dass der neuer Zahlungsfluss bzw. die Verrechnung tatsächlich stattgefunden habe. Es sei daher weder notwendig noch angezeigt, dass die Verwaltung die Rückzahlung der Steuer mit der Auflage verbinde, den erstatteten Betrag an den Leistungsempfänger weiterzuleiten (Urteil des Bundesgerichts vom 16. März 2005, a.a.O., E. 5.4 mit weiteren Hinweisen).

b) Die Vereinigung hat mit Datum vom 3. Januar 1995 den Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige bei der ESTV eingereicht, mit welchem sie die freiwillige Eintragung beantragte, da sie beachtliche Lieferungen an andere Steuerpflichtige erbringe. Da sie ausschliesslich ihren Mitgliedern Leistungen erbracht hat, liegt die Vermutung nahe, dass diesen dadurch (vermeintlich) die Vorsteuerabzugsberechtigung verschafft werden sollte, geht aus Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV doch explizit hervor, dass nur die von andern Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen als Vorsteuer abgezogen werden kann. Die Vereinigung ist zum Zeitpunkt der Rechnungsstellungen davon ausgegangen, (freiwillig) steuerpflichtig zu sein. Daraus ist zu schliessen, dass sie auch den anfallenden Mehrwertsteuerbetrag in Rechnung gestellt hat. Auf alle Fälle ist den Akten nichts Gegenteiliges zu entnehmen. Ebenso wenig macht der Beschwerdeführer solches geltend. Ferner geht aus den Abrechnungen für das 1. Quartal 1997 bis 2. Quartal 2000 hervor, dass die Vereinigung die Mehrwertsteuer jeweils vorbehaltlos abrechnete. Aufgrund der übrigen Akten und der Eingaben an die SRK ist zudem davon auszugehen, dass sie jeweils auch die Abrechnungen für die Periode 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1996 vorbehaltlos eingereicht hatte. Gleiches gilt auch mit Bezug auf die Bezahlung der abgerechneten Steuern. Schliesslich ist auch nicht ersichtlich, dass die Genossenschaft bzw. der Beschwerdeführer den Mitgliedern unterdessen in irgendeiner Weise korrigierte Fakturen zugestellt hätte. Unter den gegebenen Umständen und in Anbetracht der geltenden Rechtsprechung sind die Voraussetzungen für eine Rückerstattung der bezahlten Steuern nicht erfüllt, wobei offen gelassen werden kann, inwieweit ein allfälliger Rückforderungsanspruch des Beschwerdeführers ohnehin bereits verjährt wäre. Folglich ist eine reformatio in melius über den Antrag des Beschwerdeführers hinaus nach dem Gesagten nicht in Betracht zu ziehen.

5.- a) Bei diesem Verfahrensausgang sind dem betreffend die Nachforderung obsiegenden Beschwerdeführer sowie der ESTV keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Die Beschwerde-

instanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 1'500.--) mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [VKV; SR 172.041.0]).

b) Des Weitern beantragt der Beschwerdeführer sinngemäss eine Parteientschädigung in richterlich zu bestimmender Höhe. Im erstinstanzlichen Verfahren vor der ESTV werden in der Regel keine Entschädigungen ausgerichtet (Art. 68 Abs. 1 MWSTG); davon ist in casu keine Ausnahme zu machen. Im Beschwerdeverfahren ist einer Partei für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Entschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG), wobei als Parteikosten gemäss Art. 8 Abs. 2 VKV grundsätzlich die Kosten der Vertretung, Barauslagen und andere Spesen, soweit sie insgesamt Fr. 50.-- übersteigen, sowie der – durch eine mündlichen Verhandlung bedingte – einen Tagesverdienst übersteigende Verdienstausschlag für Parteien in bescheidenen finanziellen Verhältnissen in Betracht kommen (vgl. auch André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 151 Rz. 4.17 und S. 155 Rz. 4.26). Der Beschwerdeführer hat das Verfahren vor der SRK selber geführt; ferner hat auch keine mündliche Verhandlung stattgefunden. Dass ihm zudem Auslagen und Spesen von mehr als Fr. 50.-- entstanden sein sollen, ist nicht ersichtlich und wird denn auch nicht geltend gemacht oder nachgewiesen. Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung ist daher abzuweisen.

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

**erkannt:**

- 1.- Die Beschwerde des Vereins X vom 2. April 2004 wird im Sinne der Erwägung 5 gutgeheissen, und Ziff. 2 und 3 des Einspracheentscheids der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 1. März 2004 werden aufgehoben.
  - 2.- Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückerstattet.
  - 3.- Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.
  - 4.- Dieser Entscheid wird dem Beschwerdeführer und der ESTV 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 Bst. 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 Vizepräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

André Moser

Jeannine Müller