



SRK 2002-131

Der Präsident: Pascal Mollard  
Die Richter: Daniel Riedo, Christine Sayegh  
Die Gerichtsschreiberin: Andrea Flubacher

### **Entscheid vom 24. August 2004**

in Sachen

**X**, ..., Beschwerdeführerin

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003  
Bern

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV); Bemessungsgrundlage;  
Mitgliederbeiträge; Bildungsleistungen; Treu und Glauben

---

#### **Sachverhalt:**

A.- Unter dem Namen „X“ (vormals: „X“) besteht seit mehreren Jahrzehnten ein nicht gewinnstrebigere Verein gemäss Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) mit Sitz in .... Zweck des Vereins ist gemäss Art. 3 der Statuten vom 1. Dezember 1982 (nachfolgend Statuten) die sozialpartnerschaftliche Koordination und Förderung der gast-

gewerblichen Berufsbildung sowie die gemeinschaftliche Durchführung von Aufgaben in der Berufsbildung im Interesse der Träger- und Mitgliederverbände. Die Art der Geschäftstätigkeit umschrieb die X am 11. August 1994 im Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige mit der Koordination der gastgewerblichen Berufsbildung, der Durchführung von Aus- und Weiterbildungskursen für das Gastgewerbe sowie der Schaffung neuer Aus- und Weiterbildungsmöglichkeiten in diesem Bereich.

B.- Nachdem ihr Gesuch vom 3. November 1994 um Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten bewilligt worden war, erkundigte sich die X mit Schreiben vom 10. November 1994 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) nach der Steuerbarkeit ihrer verschiedensten Tätigkeiten, insbesondere auch im Rahmen ihrer Kurs- und Prüfungsangebote. Nach der Eintragung des Vereins in das von der Steuerverwaltung geführte Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Januar 1995, nahm die ESTV in einem Antwortschreiben vom 13. Februar 1995 Stellung zu den einzelnen Anfragepunkten.

C.- Auf eigenes Ersuchen der Steuerpflichtigen vom 22. August 1996 führte die ESTV an mehreren Tagen im April 1998 eine externe Steuerkontrolle bei der X durch und revidierte die Steuerperioden vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1997. Dabei wurde festgestellt, dass zu keinem Zeitpunkt eine Umsatzabstimmung zwischen den deklarierten Einnahmen und der Buchhaltung vorgenommen worden war. Im Sinne einer Vereinfachung und ohne Präjudiz bewilligte die ESTV der X, rückwirkend ab 1. Januar 1995 nach Pauschal-Steuersätzen abzurechnen. Im Anschluss daran forderte die Steuerverwaltung mit Ergänzungsabrechnung (EA) ... vom 23. April 1998 Fr. 378'287.-- Mehrwertsteuer nach und schrieb mit Gutschriftsanzeige ... gleichen Datums infolge des rückwirkenden Wechsels der Abrechnungsart Fr. 103'953.-- Mehrwertsteuer gut. Die Nachforderung ergab sich insbesondere aus der mehrwertsteuerlichen Belastung der Defizitbeiträge der Trägerverbände sowie der Beiträge aus F. (Förderung gastgewerblicher Mitarbeiter/-innen durch Ausbildung / Formation pour employé[e]s de l'hôtellerie et de la restauration sans certificat d'apprentissage)-Kursen. Mit anfechtbarem Entscheid vom 18. August 1998 bestätigte die ESTV die Nachbelastung von Fr. 274'334.-- und verwies dabei auf die Ausführungen in der Ergänzungsabrechnung einschliesslich Beiblätter.

D.- Gegen diesen Entscheid reichte die X am 26. Oktober 1998 Einsprache ein und machte unter anderem geltend, die im Rahmen der Defizitdeckung und F.-Kursen erbrachten Beiträge unterlägen nicht der Mehrwertsteuer. Sie stützte sich dazu insbesondere auch auf die entsprechenden Ausführungen im Schreiben der ESTV vom 13. Februar 1995.

E.- Mit Einspracheentscheid vom 30. September 2002 wies die ESTV die Einsprache - sofern sie darauf eintrat - ab und bestätigte die Nachforderung in der Höhe von Fr. 274'334.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins. Sie wies in der Begründung darauf hin, die X führe mit der Durchführung von Kursen Aufgaben aus, die ihr die Berufsverbände, welche der X angeschlossen sind, statutengemäss übertragen hätten und für die sie auch entsprechend entschädigt werde. Ein Leistungsaustausch sei damit entgegen der Ansicht der Steuerpflichtigen

vorhanden. Ausserdem stellten die Defizitbeiträge der Trägerverbände keine Mitgliederbeiträge im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV dar, insbesondere da es sich nicht um fixe, im Voraus feststehende Beträge handle. Die Kosten der Vorbereitung, Durchführung und Organisation der Prüfungen würden sodann in erster Linie zu Lasten der X gehen; erst nach Abschluss des Geschäftsjahres würde das gesamte Defizit der Steuerpflichtigen ermittelt und auf die drei Trägerverbände verteilt. Die F.-Kurse würden hauptsächlich durch die Kontrollstelle für den Landes-Gesamtarbeitsvertrag des Gastgewerbes (L-GAV) finanziert, von der X jedoch in eigenem Namen organisiert und durchgeführt. Die Entgelte, die der Steuerpflichtigen von der L-GAV für die Durchführung dieser Kurse überwiesen würden, stellten damit steuerbare Umsätze dar.

F.- Die X (Beschwerdeführerin) führt mit Eingabe vom 28. Oktober 2002 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 30. September 2002 an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) und bestreitet die mehrwertsteuerliche Nachbelastung der Defizitbeiträge der Trägerverbände sowie des Umsatzes aus der Durchführung von F.-Kursen. Sie macht geltend, die ESTV hätte mit Schreiben vom 13. Februar 1995 die Steuerfreiheit der sog. Defizitdeckung durch die Verbände bei Prüfungen zugesichert; deren Nachbelastung im Rahmen der Kontrolle verstosse damit gegen Treu und Glauben. Zudem seien Mitgliederbeiträge von nicht-gewinnstrebigem Unternehmen nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV von der Steuer ausgenommen, wobei festzuhalten sei, dass die Defizitdeckung ohnehin im Bereich der von der Steuer ausgenommenen Umsätze der Aus- und Weiterbildung nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV erbracht werde. Betreffend die F.-Kurse wird ausgeführt, die direkte Leistung werde gegenüber den Kursteilnehmern erbracht, weshalb diesbezügliche Beiträge der L-GAV eine Preisauauffüllung oder Spende darstellten. Die Beschwerdeführerin führe für die Kontrollstelle lediglich eine Fondsrechnung und stelle ihr - anders als an die Kursteilnehmer - keine Rechnung.

Mit Vernehmlassung vom 3. Februar 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde in den streitigen Rechtsfragen kostenpflichtig abzuweisen.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird - soweit entscheidungswesentlich - im Rahmen der 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. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen der alten Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV; AS 1994 1464) unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 1995 bis 1997 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde weiterhin die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung Anwendung finden.

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 MWSTV). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 30. September 2002 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

b) Die Beschwerdeführerin ficht die Nachforderung nicht in rechnerischer und damit in tatsächlicher Hinsicht, sondern lediglich dem Grundsatz nach an. Zu beurteilen sind letztlich die Fragen, wie die Defizitbeiträge der Trägerverbände (nachgeforderte Steuer: Fr. 86'216.--) und die Geldleistungen der Kontrollstelle des L-GAV für die Durchführung von F.-Kursen (nachgeforderte Steuer: Fr. 84'270.--) steuerlich zu behandeln sind. Die übrigen Ziffern der EA ... vom 23. April 1998 im Umfang von Fr. 103'848.-- bleiben unangefochten.

2.- a) Nach Art. 4 MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. 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 Leistungsaustausches in grundsätzlicher Hinsicht Stellung genommen (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 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).

b) Ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 13 MWSTV) sind von der Steuer unecht befreit die Umsätze, die nichtgewinnstrebige Einrichtungen mit unter anderem politischer, gewerkschaftlicher oder wirtschaftlicher 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, das heisst Entgeltlichkeit, voraus. Soweit die Vereinigung tätig ist, um statutengemäss Gemeinschaftszwecke für sämtliche Mitglieder zu erfüllen, leistet sie nicht an ein einzelnes Mitglied. Sie verwirklicht nur - aber immerhin - ihren Zweck. Das Mitglied will durch seinen Beitrag lediglich den Zweck der Vereinigung fördern, zu dessen Erreichung sich die Mitglieder zusammengeschlossen haben. Diesfalls handelt es sich um sogenannte echte Mitgliederbeiträge, für die ein Leistungsaustausch zwischen Vereinigung und Mitglied nicht besteht. Mangels Entgeltlichkeit (Art. 4 MWSTV) werden sie daher nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer er-

fasst. Demgegenüber ist ein Leistungsaustausch zwischen der Vereinigung und den Mitgliedern anzunehmen, sobald sie an das Mitglied eine besondere Leistung erbringt. Diesfalls handelt es sich um einen sogenannten unechten Mitgliederbeitrag, der in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fällt. Nicht ausschlaggebend ist, ob die Tätigkeit allenfalls dem Vereinszweck dient. Indizien für einen Leistungsaustausch liegen in der individuellen Ausgestaltung des Beitrages je nach dem Grad der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme der Leistung (Entscheidungen der SRK vom 10. Juni 2003 i.S. S. [SRK 2002-133], E. 2d; vom 27. Februar 2002, veröffentlicht in StR 10/2002 S. 675 ff. E. 2d; vom 6. April 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.111 E. 3e, mit weiteren Hinweisen). Gleiche Beiträge aller Mitglieder für gleichzeitig allen Mitgliedern erbrachte Leistungen sprechen indessen eher für das Vorhandensein echter Mitgliederbeiträge (ausführlich: Entscheid der SRK vom 24. April 1997, veröffentlicht in MWST-Journal 3/97, S. 133 ff. E. 5a; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 239 ff.).

Offensichtlich haben Verfassungs- und Ordnungsgeber übersehen, dass die echten Mitgliederbeiträge mangels Leistungsaustausch (E. a) nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden (vgl. Entscheid der SRK vom 6. April 2000, a.a.O., E. 3e). Bereits die Bundesverfassung sieht 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 (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 10 und Bst. d der Schweizerischen Bundesverfassung [BV; SR 101] bzw. Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 10 und Bst. d der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen [alten] Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [aBV]). Der Richter ist daran gebunden (Urteile des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff., E. 10; vom 3. November 2000 i.S. A. veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 402 ff., E. 6b; vgl. Entscheid der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in VPB 63.93, E. 4a).

Falls die fraglichen Tätigkeiten durch statutarisch festgesetzte Beiträge abgegolten werden, braucht nicht abschliessend beurteilt zu werden, ob diese echte oder unechte Mitgliederbeiträge darstellen - 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 (Entscheid der SRK vom 27. Februar 2002 i.S. E. [SRK 2001-055], E. 2e; Entscheid der SRK vom 6. April 2000, a.a.O., E. 4b mit weiteren Hinweisen).

bb) 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 Bundesgericht hat - die Rechtsprechung der SRK schützend - in einem Entscheid ausgeführt, die Ausnahme von der Steuerpflicht nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bleibe auf eigentliche Mitgliederbeiträge beschränkt, die zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks

im Interesse aller Mitglieder entrichtet werden. Sonderleistungen gegenüber einzelnen Mitgliedern oder gegenüber Nichtmitgliedern wie auch Leistungen, die sich nicht klar aus dem Gemeinschaftszweck oder aus den durch den Gemeinschaftszweck vorgegebenen Aufgaben ergeben, würden der Steuer unterliegen. Das Bundesgericht hat für die im konkreten Entscheid in Frage stehenden - und in den Statuten vorgeschrieben - Propagandabeiträge festgestellt, dass es sich nicht um „eigentliche Mitgliederbeiträge“ zur Abgeltung von Leistungen handle, die ausschliesslich im Gemeinschaftsinteresse gegenüber allen Mitgliedern erbracht werden. Vielmehr stünden die Propagandabeiträge in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit den erbrachten Werbeleistungen. Art. 14 Ziff. 11 MWSTV sei folglich nicht anwendbar und die Propagandabeiträge unterständen der Steuer (BGE vom 25. August 2000, a.a.O., E. 10 mit Hinweisen).

c) Ebenfalls von der Steuer unecht befreit sind die Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art. Steuerbar bleiben jedoch die in diesem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen (vgl. Art. 14 Ziff. 9 MWSTV). Werden gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen zusammen mit einer Schulungsleistung erbracht und nicht separat fakturiert, ist nach Verwaltungspraxis der Gesamtbetrag zum Normalsatz zu versteuern.

Nach konstanter Rechtsprechung der SRK ist für Unternehmen, die eine gemischte Tätigkeit ausüben, die teilweise unecht befreit und teilweise steuerpflichtig ist, eine Aufteilung dieser Leistungsarten (in den Fakturen) für eine ordnungsgemässe Mehrwertsteuerabrechnung (Ermittlung der geschuldeten Steuer sowie der berechtigten Vorsteuerabzüge) absolut unerlässlich (Entscheid der SRK vom 25. September 1998 [SRK 1997-20], VPB 63.75, E. 6a/aa). In einem weiteren konkreten Fall hat die SRK festgestellt, dass dies gleichzeitig bedeutet, dass die Verwaltung umgekehrt verlangen dürfe, die unter die Befreiungsvorschrift von Art. 14 Ziff. 7 MWSTV fallenden Leistungskomponenten seien pauschal - und eben nicht separat - zu fakturieren (Entscheid der SRK vom 3. Februar 1999 [SRK 1997-127], E. 4e, in MWST-Journal 1/99, S. 29 f.). Indes hat die SRK mit ausführlicher Begründung die Verwaltungspraxis nicht geschützt, sofern sie als Rechtsfolge einer allfälligen separaten Fakturierung von Leistungskomponenten des Art. 14 Ziff. 7 MWSTV deren volle Versteuerung zum massgebenden Satz vorschreibt. Unterlasse der Beschwerdeführer pflichtwidrig, pauschal zu fakturieren, sei die ESTV verpflichtet, den Anteil der steuerpflichtigen bzw. unecht befreiten Komponenten nach pflichtgemässen Ermessen gemäss Art. 48 MWSTV zu schätzen. Der Einbezug des unecht befreiten Umsatzes in die Berechnungsgrundlage der steuerpflichtigen Leistungen bei pflichtwidrigem Verhalten des Beschwerdeführers entbehre der gesetzlichen Grundlage (Entscheid der SRK vom 3. Februar 1999 [SRK 1997-127], E. 4e, in MWST-Journal 1/99, S. 30 f.). Das Bundesgericht ist mit dieser Betrachtungsweise nicht einverstanden und hat - ohne auf die ausführliche Begründung der Vorinstanz - einzugehen, festgestellt, die Anordnung der Verwaltung sei sachlich geboten, da der betroffene Steuerpflichtige ein Unternehmen betreibe, das teilweise von der Steuer ausgenommene und teilweise unter die Steuer fallende

Leistungen erbringt (BGE 126 II 450 E. 5). Nichts anderes hat im Lichte der bundesgerichtlichen Praxis also zu gelten, wenn der Steuerpflichtige die separate Fakturierung seiner Ausbildungsleistungen von den gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen unterlässt: Alles ist zum Normalsatz zu veranschlagen.

d) Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbstständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist die Sicht des Verbrauchers vermehrt ins Zentrum zu rücken (vgl. Riedo, a.a.O., S. 96, 228). So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Begriff und Umfang des Entgelts ist folglich aus der Sicht des Abnehmers zu definieren (Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 761; Dieter Metzger, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, S. 110 Rz. 3). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (Entscheid der SRK vom 13. Februar 2001 i.S. S. [SRK 2000-67], E. 4b).

3.- Im vorliegenden Fall bezweckt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen die Koordination und Durchführung von Aufgaben in der gastgewerblichen Berufsbildung. In diesem Rahmen führt sie insbesondere interkantonale Fach- und Weiterbildungskurse im Gastgewerbe durch und nimmt diesbezügliche Prüfungen ab. Zwischen den Verfahrensparteien ist die mehrwertsteuerliche Behandlung der Defizitbeiträge der Trägerverbände (E. a hienach) sowie des Umsatzes aus den sog. F.-Kursen (E. b hienach) umstritten.

a) F (...), G (...; neu H) und I (...) bilden die Trägerverbände der Beschwerdeführerin. Gemäss der Präambel der Statuten der Beschwerdeführerin wollen u.a. die Trägerverbände durch die Beschwerdeführerin eine gemeinsame und koordinierte gastgewerbliche Ausbildungs- und Nachwuchspolitik verwirklichen. Einer der verankerten Zwecke der Beschwerdeführerin besteht denn auch in der gemeinsamen Durchführung der Aufgaben in der Berufsbildung im Interesse u.a. der Trägerverbände (Art. 3 der Statuten). In Art. 4 der Statuten sind die wesentlichen Aufgaben der Beschwerdeführerin geregelt. Danach wird sie verpflichtet, die durch Beschlussfassung der zuständigen Organe oder mitunter der Trägerverbände übertragenen Tätigkeiten durchzuführen (Art. 4.4 der Statuten). Darunter gehören die Bereiche der gastgewerblichen Berufslehren, Anlehren, Berufsprüfungen und Höheren Fachprüfungen (Art. 4.1 der Statuten). Gestützt auf diese Bestimmungen führt die Beschwerdeführerin beispielsweise die eidg. Berufs- und Meisterprüfungen in den Bereichen Küche, Service und Hauswirtschaft durch (vgl. die diversen Berufsprüfungs- sowie Ausbildungs-Reglemente der Beschwerdeführerin). Nach unwidersprochener Darstellung der ESTV leisten die Trägerverbände die entsprechende Defizit-

deckung, wenn die Eigenmittel der Beschwerdeführerin (Mitgliederbeiträge, Subventionen etc.) zur Finanzierung dieser Tätigkeiten nicht ausreichen.

Mit Recht erblickt die ESTV in diesen Vorgängen einen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin einerseits und den Trägerverbänden andererseits. Aufgrund der unzweideutigen Regelung in den Statuten betrauen die Trägerverbände die Beschwerdeführerin mit der Organisation und Durchführung der fraglichen Kurse und Prüfungen. Indem die Beschwerdeführerin so handelt, erbringt sie eine steuerbare Dienstleistung im Austausch mit der Gegenleistung der Verbände, welche in der Defizitdeckung besteht. Unzweideutig stehen die beiden Leistungen einander in rechtsgenügender Kausalität gegenüber, sodass sämtliche Tatbestandselemente einer mehrwertsteuerlichen Leistung vorhanden sind (E. 2a hievore). Steuerbemessungsgrundlage bildet alles, was die Trägerverbände für diese Leistung aufwenden (E. 2d hievore), auch wenn es sich dabei um die Deckung des der Leistungserbringerin entstehenden Defizits handelt.

b) Nicht anders verhält es sich mit den F.-Kursen. Die Beschwerdeführerin hat im Verlaufe des Verfahrens mehrfach betont, durch die Kontrollstelle des L-GAV beauftragt worden zu sein, diese Kurse zu organisieren und durchzuführen. An diesen eigenen Angaben der Beschwerdeführerin zu zweifeln besteht kein Anlass, hat sie doch diese Kurse auch tatsächlich durchgeführt, welche unbestrittenermassen im Wesentlichen durch die Kontrollstelle des L-GAV finanziert worden sind (d.h. mit deren gemäss Art. 92 f. L-GAV [in der Fassung von 1992] erhobenen Vollzugskostenbeiträgen, welche u.a. zur Aus- und Weiterbildung im Gastgewerbe zu verwenden sind; s. auch Protokoll der Aufsichtskommission des L-GAV vom 21. Oktober 1993, welches von einem der Beschwerdeführerin übertragenen Ausbildungsprojekt handelt und dafür einen Kreditrahmen von 1 Mio. Franken pro Jahr bis 1996 vorsieht). Indem die Beschwerdeführerin auftragsgemäss handelt, erbringt sie eine steuerbare Dienstleistung im Austausch mit der Gegenleistung der Kontrollstelle des L-GAV als Leistungsempfängerin. Die Entgelte der Kontrollstelle des L-GAV fallen in die Steuerbemessungsgrundlage mit der Folge, dass sie die ESTV zu Recht mit Mehrwertsteuer nachbelastete.

Unter diesen Umständen erweist sich die Annahme der Beschwerdeführerin, sie verwalte für die Kontrollstelle des L-GAV lediglich das Vermögen, was nicht steuerbar sei, und die Geldleistung des L-GAV stelle eine Spende dar, die nicht in die Bemessungsgrundlage falle, als unbegründet.

4.- a) Die Beschwerdeführerin bringt dagegen zunächst vor, sowohl die Defizitbeiträge der Trägerverbände als auch die Geldleistungen der Kontrollstelle des L-GAV bildeten zusätzliches Entgelt von Dritten (Preisauffüllung) für ihre von der Steuer ausgenommenen Ausbildungsleistungen, welche sie in eigenem Namen und direkt an die Kursteilnehmer bzw. Prüflinge erbringe; diese Geldbeträge mit Steuer zu belasten, sei aus diesem Grund unzulässig.



Die Beschwerdeführerin verkennt, dass diese Geldleistungen in einem ursächlichen Zusammenhang mit ihrer Dienstleistung an die Trägerverbände bzw. an die Kontrollstelle des L-GAV stehen (E. 3a und b hievor). Somit ist aus mehrwertsteuerlicher Sicht unmöglich, dass die nämlichen Entgelte, welche im Austauschverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Trägerverbänden bzw. der Kontrollstelle des L-GAV fliessen, gleichzeitig eine zusätzliche Gegenleistung (Preisauflüfung) im Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Kursteilnehmern/Prüflingen darstellen, d.h. auch dort in einem ursächlichen Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch stehen (zuletzt Entscheid der SRK vom 23. März 2004 [SRK 2003-056], E. 2a ee in fine, 3c; Entscheide der SRK vom 7. September 2001 [SRK 2001-004], E. 3b/aa; vom 19. Mai 2000 [SRK 1999-147], E. 4c, in VPB 64.110 S. 1127; vom 19. Juli 1999 [SRK 1998-171], E. 8b; und andere mehr; vergleichsweise die mehrwertsteuerliche Unmöglichkeit, dass der nämliche Umsatz gleichzeitig durch zwei verschiedene Steuersubjekte getätigt werden kann: Entscheide der SRK vom 23. März 1999 [SRK 1998-081], E. 4b, in VPB 63.91 S. 857; vom 5. Juli 1999 [SRK 1999-016], E. 4b). Infolgedessen sind die genannten Geldleistungen keine Entgelte einer gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV ausgenommenen Ausbildungsleistung der Beschwerdeführerin an die Kursteilnehmer/Prüflinge.

b) Die Beschwerdeführerin macht ferner geltend, die Defizitdeckung durch die Trägerverbände stelle von der Steuer ausgenommene Mitgliederbeiträge im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV dar. Das Zivilrecht verlange nicht, dass der Vereinsbeitrag für alle Mitglieder im Voraus und nach dem gleichen Bemessungskriterium festgelegt werde; eine gleiche Auslegungsweise habe auch im Mehrwertsteuerrecht zu gelten. In Art. 48 und 49 ihrer Statuten seien die Beiträge der Trägerverbände mit objektiver Bestimmbarkeit festgelegt; zivilrechtlich sei die Defizitdeckung folglich ein Vereinsbeitrag, was genüge. Denn die zivilrechtliche Auslegungsweise habe im Steuerrecht Vorrang.

Zwischen der Beschwerdeführerin und den Trägerverbänden findet - wie ausführlich dargelegt (E. 3a hievor) - ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch statt mit der Folge, dass bereits aus diesem Grund die Anwendbarkeit von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV für die Tätigkeit der Beschwerdeführerin, welche durch die Defizitbeiträge abgegolten wird, ausser Frage steht. Im Einzelnen ist der Beschwerdeführerin entgegenzuhalten, dass die Trägerverbände mit den Defizitdeckungsbeiträgen nicht lediglich in allgemeiner Weise den Vereinszweck der Beschwerdeführerin verwirklichen, sondern darüber hinaus individuelle Leistungen (Organisation und Durchführung der fraglichen Kurse und Prüfungen) in Anspruch nehmen bzw. abgelten. An dieser Einschätzung ändert nichts, dass die Defizitbeiträge gleichzeitig auch dem Vereinszweck der Beschwerdeführerin dienen (E. 2b/aa hievor).

Nichts für ihren Vorteil kann die Beschwerdeführerin aus Art. 48 ihrer Statuten ableiten. Diese Bestimmung schreibt vor, wie die einzelnen Vertreter der Trägerverbände die Defizitdeckung zu tragen haben (F zu 4/9; G zu 4/9; I zu 1/9). Mehrwertsteuerlicher Empfänger der beschwerdeführerischen Dienstleistung ist der Verbund der Trägerverbände gemäss Art. 8.1 der Statuten. Nach welchem Verhältnis bzw. nach welchem Schlüssel der Leistungsempfänger im

Innenverhältnis die Gegenleistung finanziert, ist der Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches nicht abträglich.

Gemäss Art. 49 der Statuten, auf welche sich die Beschwerdeführerin ebenfalls beruft, werden die Beiträge der Trägerverbände erst nach Vorliegen des Jahresergebnisses definitiv festgelegt. Handelte es sich um Mitgliederbeiträge im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV, stünden die Beiträge jedoch in keiner direkten Abhängigkeit von der jeweiligen Jahresrechnung. Eine gewichtige Variable der Jahresrechnung ist das Ausmass der beschwerdeführerischen Dienstleistung an die Trägerverbände, was wiederum den kausalen wirtschaftlichen Zusammenhang der Defizitbeiträge mit diesen Dienstleistungen aufdeckt und folglich eine Anwendbarkeit von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV ausschliesst.

Schliesslich ist der Beschwerdeführerin ohnehin entgegenzuhalten, dass die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen in erster Linie nicht aus einer zivilrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen hat (Urteil des Bundesgerichts vom 14. November 2003 [2A.304/2003], E. 3.6.1, mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 18. Mai 1998, E. 7, veröffentlicht in MWST-Journal 3/1998, S. 138; ausführlich: Riedo, a.a.O., S. 112; siehe auch Stefan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine, 41; vgl. Ivo P. Baumgartner, in Mwst.com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2, S. 551 Rz. 12).

c) Die Beschwerdeführerin räumt ein, im Rahmen der F.-Kurse die Teilleistungen Verpflegung und Beherbergung nicht getrennt von ihren Ausbildungsleistungen fakturiert zu haben. Dennoch wehrt sie sich dagegen, dass die Vorinstanz deshalb das Gesamtentgelt (E. 2c hievor) Steuerbemessungsgrundlage ihrer Leistungen bilden lässt. Die entsprechende Praxis der ESTV sei willkürlich, weil in ihrem Fall sich die einzelnen Umsätze ohne grossen Aufwand aus ihrer Fondsrechnung ergäben. Die Beschwerdeführerin verkennt Sinn und Zweck einer separaten Fakturierung von steuerlich unterschiedlich zu behandelnden Leistungen bzw. Teilleistungen: So ist nach konstanter Rechtsprechung für Unternehmen, die wie die Beschwerdeführerin eine gemischte Tätigkeit ausüben, die teilweise unecht befreit und teilweise steuerpflichtig ist, eine Aufteilung dieser Leistungsarten in den Fakturen für eine ordnungsgemässe Mehrwertsteuerabrechnung (zur Ermittlung der geschuldeten Steuer sowie der berechtigten Vorsteuerabzüge) absolut unerlässlich (E. 2c hievor). Der Steuerpflichtige habe seine Geschäftsbücher so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV könne - um eine wirksame Steuerkontrolle zu ermöglichen - hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Zum Ziele einer leicht und zuverlässig durchführbaren Steuerkontrolle sowohl durch den Pflichtigen selbst als namentlich aber auch durch die ESTV sei es durchaus gerechtfertigt, dass die als Buchungsbelege dienenden Fakturen nach steuerpflichtigen und eben unecht befreiten Leistungen aufzuteilen sind. Denn der Steuerpflichtige habe zu beachten, dass das Verfolgen der Geschäftsvorfälle vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung sowie in umgekehrter Richtung ohne grossen Zeitverlust gewährleistet sei (Entscheid der SRK vom 12. Februar

2001 i.S. V. [SRK 2000-075], E. 3c; Entscheid der SRK vom 25. September 1998 [SRK 1997-020], VPB 63.75, E. 6a/aa, mit Hinweisen; vgl. Entscheid der SRK vom 3. Februar 1999 [SRK 1997-127], E. 4e, in MWST-Journal 1/99, S. 29 f.; vgl. BGE 126 II 450 E. 5). Von dieser Rechtsprechung im Falle der Beschwerdeführerin eine Ausnahme zu machen, besteht kein Anlass.

d) aa) Schliesslich hält die Beschwerdeführerin dafür, die Steuerverwaltung habe ihr im Schreiben vom 13. Februar 1995 (Ziff. 6) mit inhaltlicher Bestimmtheit, unzweideutig und ohne Vorbehalt die Auskunft erteilt, dass die sog. Defizitdeckung durch die Verbände bei Prüfungen nicht steuerbar sei. Es verstosse gegen Treu und Glauben, wenn sie nachträglich von dieser Ansicht abweiche und die Defizitbeiträge mit Steuern belaste.

bb) Der nunmehr in Art. 9 BV verankerte und früher aus Art. 4 aBV abgeleitete Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (BGE 126 II 387 E. 3a, mit Hinweisen). Zunächst einmal bedarf jedoch der Vertrauensschutz einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss nämlich durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, Rz. 631).

Gemäss Rechtsprechung und Literatur müssen kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sein, damit das Vertrauen auf eine behördliche Auskunft oder ein behördliches Schreiben den Schutz des Grundsatzes von Treu und Glauben geniesst: (1) Die Auskunft muss sich auf eine konkrete, die betreffende Person betreffende Angelegenheit beziehen. Nicht jede behördliche Auskunft taugt als Vertrauensbasis. Eine allgemeine Auskunft vermag die Behörde nicht zu binden. (2) Die Unrichtigkeit der Auskunft darf nicht offensichtlich sein; der Bürger darf sie nicht erkannt haben. (3) Die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, muss zur Auskunftserteilung zuständig gewesen sein. (4) Die Auskunft muss vorbehaltlos erteilt worden sein. (5) Die Person muss im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen haben, die ohne erheblichen Nachteil nicht mehr rückgängig gemacht werden können. (6) Die Rechtslage darf sich seit der Auskunftserteilung nicht verändert haben. (7) Das private Interesse am Vertrauensschutz muss das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen (vgl. BGE 118 Ia 254 E. 4b; 117 Ia 287 E. 2b; 114 Ia 213 E. 3a; Häfelin/Müller, a.a.O., Rz. 669 ff.; Peter Saladin/Ulrich Zimmerli, Einführung in das Verwaltungsrecht, Bern 1992, S. 39 f.; Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 25. Juni 1998, ZBl 1999, S. 639 E. 4a, mit weiteren Hinweisen; ferner Botschaft des Bundesrates über eine neue Bundesverfassung, Separatausgabe, S. 145).

cc) Zunächst verkennt die Beschwerdeführerin, dass die Auskunft, worauf sie ihren Antrag stützt, sich ausdrücklich und unmissverständlich lediglich auf die Defizitdeckungsbeiträge für Prüfungen bezieht, und nicht auf sämtliche mit diesen Beiträgen abgegoltenen Leistungen. Für jene Defizitdeckungsbeiträge, mit denen Dienstleistungen der Beschwerdeführerin an die Trägerverbände abgegolten werden, welche über das Organisieren und Durchführen von Prüfungen

gen hinausgehen, mangelt es folglich bereits an einer Grundlage, die bei der Beschwerdeführerin ein schützenswertes Vertrauen hätte bilden können. Soweit ist der Antrag von vornherein abzuweisen.

Mit Bezug auf jene Defizitdeckungsbeiträge, die im Zusammenhang mit den Prüfungen stehen, kann allerdings nicht gesagt werden, die Beschwerdeführerin habe gestützt auf die Auskunft der ESTV Dispositionen getroffen (bzw. unterlassen), die ohne erheblichen Nachteil nicht wieder gutzumachen sind. Die Beschwerdeführerin behauptet, sie hätte bei richtiger Auskunft gewisse steuerplanerische Massnahmen (Gruppenbesteuerung, Umwandlung in AG etc.) getroffen. Es erscheint wenig glaubhaft, dass angesichts der im Verhältnis zum gesamten Tätigkeitsvolumen der Beschwerdeführerin entsprechend kleine Aufwand bzw. die entsprechend verhältnismässig geringe Steuerbelastung auf dem Prüfungsanteil die Beschwerdeführerin zu derart tiefgreifenden und aufwendigen Umstrukturierungen veranlasst hätte. Abgesehen davon, dass es also an den für einen Vertrauensschutz erforderlichen (unterlassenen) Dispositionen mangelt, ist auch kein nicht wieder gutzumachender erheblicher Nachteil der Beschwerdeführerin ersichtlich. Soweit sie diesen in der nachträglichen Unüberwältzbarkeit der nachgeforderten Steuer zu erblicken behauptet, ist ihr entgegen zu halten, dass die Trägerverbände statutengemäss zur Defizitdeckung und damit auch zur Bezahlung der auf dem Prüfungsanteil lastenden Nachsteuer verpflichtet sind. Daran ändert nichts, wenn die Nachsteuer in ein der entsprechenden Steuerperiode nachfolgenden Jahresdefizit aufgenommen wird.

Da bereits diese Voraussetzung für einen Vertrauensschutz nicht gegeben ist, kann offen bleiben, wie es sich mit den weiteren kumulativen Bedingungen verhält und auch damit, ob die Vorinstanz den Vertrauensschutz mit Recht aus verschiedenen anderen Gründen verneint.

5.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 3'500.-- (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 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VKV; SR 172.041.0]).

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

**erkannt:**

- 1.- Die Beschwerde der X, vom 28. Oktober 2002 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. September 2002 bestätigt.
- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 3'500.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der X auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- verrechnet.
- 3.- Dieser Entscheid wird der X 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