Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.400/2001/kil

Urteil vom 9. April 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Fux.

Verein für Grossveranstaltungen des Stammvereins Leichtathletik Club Zürich (LCZ), 8400 Winterthur, Beschwerdeführer, vertreten durch Fürsprecher Jörg R. Bühlmann, Waisenhausplatz 14, Postfach, 3000 Bern 7,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission, Avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Mehrwertsteuer; Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland (Art. 4 lit. d, 9 und 18 MWSTV)
(Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 20. Juli 2001)

Sachverhalt:
A.
Der Verein für Grossveranstaltungen des Stammvereins Leichtathletik Club Zürich (im Folgenden auch: Verein) ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Über die Mehrwertsteuer wird quartalsweise nach vereinnahmten Entgelten abgerechnet. Der Verein führt - gemäss Handelsregisterauszug - zur Förderung von Breiten- und Spitzensport des Stammvereins LCZ nationale und internationale Grossveranstaltungen durch, so z.B. das jährlich stattfindende internationale Leichtathletikmeeting "Weltklasse Zürich". Für solche Veranstaltungen werden auch ausländische Sportler verpflichtet. Diesen richtet der Verein neben Preisgeldern auch Prämien aus, etwa für Weltjahresbestleistungen oder für Stadion- und Weltrekorde. Zusätzlich bezahlt er die Kosten für Reise, Verpflegung und Unterkunft, die bei den Sportlern mit Wohnsitz im Ausland anfallen. Im Jahr 1995 wendete der Verein gemäss eigenen Angaben Fr. -.– als Entgelt für Sportler mit Wohnsitz im Ausland auf.

Mit Entscheid vom 5. Juni 1998 erkannte die Eidgenössische Steuerverwaltung, der Verein habe die ihm von Sportlern mit Wohnsitz im Ausland erbrachten Leistungen an den von ihm organisierten Sportveranstaltungen im Inland als Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland zu versteuern. Als Bemessungsgrundlage gelte dabei das gesamte dem Sportler entrichtete Entgelt, einschliesslich Preisgelder, Prämien und Kosten für Reise, Unterkunft und Verpflegung. Für die Steuerperioden 1. bis 4. Quartal 1995 betrage die entsprechende Mehrwertsteuer Fr. -.– (6,5 Prozent von Fr. -.–); der Vorsteuerabzug sei nach der vom Verein selber gewählten Berechnungsmethode um 21,64 Prozent zu kürzen.

Eine Einsprache gegen diesen Entscheid wies die Eidgenössische Steuerverwaltung am 11. Dezember 2000 ab. Die für 1995 (1. bis 4. Quartal) geschuldete Steuer auf Dienstleistungsbezügen aus dem Ausland wurde auf Fr. -.– (Fr. -.– [Mehrwertsteuer]abzüglich Fr. -.– [entspricht 78,36 Prozent zulässiger Vorsteuerabzug]) festgelegt, zuzüglich fünf Prozent Verzugszins seit 15. Oktober 1995 (mittlerer Verfall).
B.
Die Eidgenössische Steuerrekurskommission wies am 20. Juli 2001 die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid ab, soweit sie darauf eintrat.

C.
Der Verein für Grossveranstaltungen des Stammvereins LCZ hat am 14. September 2001 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben mit folgenden Rechtsbegehren:

"A. Hauptantrag
1. Der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 20. Juli 2001 sei aufzuheben.
2. Es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin die ihr von Sportlern mit Sitz oder Wohnsitz im Ausland erbrachten Leistungen nicht unter dem Titel 'Dienst- leistungsbezug aus dem Ausland' zu versteuern hat.
3. Die von der ESTV erhobene Steuernachforderung für die Steuerperiode 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1995 von CHF -.– sei aufzuheben.
B. Eventualantrag
4. Der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 20. Juli 2001 sei aufzuheben.
5. Für die Bemessung der Steuer seien die von der Beschwerdeführerin in der Schweiz bezogenen Leistungen Dritter (Unterkunft, Verpflegung, Reisekosten) aus der Bemessungsgrundlage des Steuerobjekts 'Bezug einer Dienstleistung aus dem Ausland' auszusondern und die Steuer ausschliesslich auf dem an die im Ausland ansässigen Athleten entrichteten Entgelt zu bemessen."
Der beschwerdeführende Verein rügt in verschiedener Hinsicht eine Verletzung von Bundesrecht (Art. 104 lit. a OG): Einmal sei das Legalitätsprinzip im Abgaberecht verletzt, indem das Steuerobjekt des Dienstleistungsbezugs aus dem Ausland bei der Mehrwertsteuer weder über eine Grundlage in der Verfassung noch in einem formellen Gesetz verfüge. Sodann werde der Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung verletzt, indem der Dienstleistungsbezug aus dem Ausland letztlich nur bei Steuerpflichtigen durchsetzbar sei, während bei nicht steuerpflichtigen Personen die nötige Kontrolle und Durchsetzung praktisch unmöglich sei. Und schliesslich werde das Rechtsgleichheitsgebot gemäss Art. 4 aBV bzw. Art. 8 BV verletzt, indem die Veranstalter von kulturellen Anlässen und die Organisatoren sportlicher Anlässe ohne sachlichen und vernünftigen Grund und ohne Grundlage in der Verfassung unterschiedlich besteuert würden.
D.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.
Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach den Artikeln 97 ff. OG durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 54 Abs. 1 der bundesrätlichen Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV; AS 1994 1464]bzw. Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.201]). Der Beschwerdeführer wird durch den angefochtenen Entscheid für die aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen für mehrwertsteuerpflichtig erklärt und ist somit zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde legitimiert (Art. 103 lit. a OG).
1.2 Streitig ist ausschliesslich die Mehrwertsteuer für das Jahr 1995 (1. bis 4. Quartal). Die zur Beurteilung stehenden Sachverhalte haben sich alle vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes (am 1. Januar 2001) verwirklicht, und es stellen sich einzig Fragen des bisherigen Rechts. Auf das vorliegende Verfahren sind deshalb noch die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung von 1994 (MWSTV) anwendbar (vgl. Art. 93 und 94 MWSTG).
1.3 Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht, zu dem auch die Bundesverfassung gehört, von Amtes wegen an, ohne an die Parteibegehren gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 OG in fine). In diesem Rahmen befindet es insbesondere auch über die Auslegung der Vorschriften der hier noch anwendbaren Mehrwertsteuerverordnung durch die Vorinstanz und darüber, ob das Auslegungsergebnis mit den sachbezogenen Vorgaben der Verfassung übereinstimmt (vgl. dazu im Einzelnen BGE 125 II 325 E. 3 S. 330 ff., mit Hinweisen).
1.4 Sollte der Beschwerdeführer seinen Antrag, es sei festzustellen, dass er die von Sportlern mit Wohnsitz im Ausland erbrachten Leistungen nicht unter dem Titel "Dienstleistungsbezug aus dem Ausland" zu versteuern habe, als selbständiges Feststellungsbegehren verstehen, wäre darauf nicht einzutreten: Streitgegenstand kann materiell nur der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung getroffene Leistungsentscheid über die betreffende

Mehrwertsteuer des 1. bis 4. Quartals 1995 sein; für einen allgemeinen Feststellungsentscheid, der - bei gegebenen Voraussetzungen - erstinstanzlich übrigens von der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu treffen wäre (Art. 51 Abs. 1 lit. f MWSTV; vgl. auch Art. 63 Abs. 1 lit. f MWSTG), bleibt kein Raum. Mit dem Entscheid über die Beschwerde ist freilich ohnehin auch über die Bundesrechts- bzw. Verfassungsmässigkeit der umstrittenen Besteuerung zu befinden.
2.
Der Beschwerdeführer bestreitet grundsätzlich, dass für das Steuerobjekt "Bezug einer Dienstleistung aus dem Ausland" eine genügende verfassungsmässige Grundlage vorhanden sei. Falls von einer verfassungsrechtlich zulässigen Besteuerung auszugehen wäre, hätte aber der Verordnungsgeber bei deren Ausgestaltung den Willen des Verfassungsgebers missachtet, indem er auch inländische Steuerpflichtige für dieses Steuerobjekt für abgabepflichtig erklärt habe.
2.1 Der Bund kann "auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren" eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben (Art. 41ter aBV; vgl. auch Art. 130 BV). Der Steuer unterliegen gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. a ÜbBest. aBV die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt ausführt (Ziff. 1), sowie die Einfuhr von Gegenständen (Ziff. 2; vgl. auch Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. a BV). Die Steuer schuldet gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. g Ziff. 2 ÜbBest. aBV unter anderem "der Empfänger von Dienstleistungen, die aus dem Ausland bezogen werden, sofern deren Gesamtbetrag jährlich 10'000 Franken übersteigt" (vgl. auch Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. g Ziff. 2 BV). Der Steuerpflichtige kann die auf dem Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland entrichtete Steuer in seiner Steuerabrechnung als Vorsteuer abziehen, sofern er die ihm erbrachten Dienstleistungen für steuerbare Umsätze im In- oder Ausland verwendet (Art. 8 Abs. 2 lit. h Ziff. 2 ÜbBest. aBV; vgl. auch Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. h Ziff. 2 BV).

Die Mehrwertsteuerverordnung erklärt den Bezug von steuerbaren Dienstleistungen gegen Entgelt aus dem Ausland für grundsätzlich steuerbar (Art. 4 lit. d MWSTV). Eine steuerbare Dienstleistung aus dem Ausland ist vom Empfänger mit Wohnsitz, Geschäftssitz oder Betriebsstätte im Inland zu versteuern, wenn er sie zur Nutzung oder Auswertung im Inland verwertet, sofern er nach Artikel 18 steuerpflichtig ist (Art. 9 MWSTV). Nach Art. 18 MWSTV ist derjenige steuerpflichtig, der im Kalenderjahr (unter den in Art. 9 genannten Voraussetzungen) für mehr als 10'000 Franken Dienstleistungen aus dem Ausland bezieht. Ort der Dienstleistung ist gemäss der Grundregel des Art. 12 Abs. 1 MWSTV der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte sein Wohnort oder der Ort, von wo aus er tätig wird. Der Ort der Nutzung und Auswertung von sportlichen Tätigkeiten ist gemäss der Verwaltungspraxis der Ort, wo diese Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden (vgl. Merkblatt Nr. 13 vom 30. Oktober 1995 über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen
Dienstleistungen, Ziff. 2 lit. b). In Art. 29 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 MWSTV wird festgelegt, unter welchen Voraussetzungen der Steuerpflichtige im Allgemeinen die von ihm für den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland deklarierte Steuer als Vorsteuer in seiner Steuerabrechnung abziehen kann.
2.2 Die Verfassung erwähnt den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland ausdrücklich, wenn auch nicht unter den Steuerobjekten, d.h. in Art. 8 Abs. 2 lit. a ÜbBest. aBV, wie dies gesetzessystematisch angezeigt gewesen wäre. Aus den zitierten Bestimmungen ergibt sich jedoch mit hinreichender Deutlichkeit, dass nach dem Willen des Verfassungsgebers der Dienstleistungsbezug aus dem Ausland der Mehrwertsteuer unterliegen soll; andernfalls hätten die subjektive Steuerpflicht und der Vorsteuerabzug für dieses Steuerobjekt in der Verfassung nicht speziell geregelt werden müssen. Das wird durch den Bericht vom 15. März 1993 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-Bericht) bestätigt. Darin wird zu Art. 8 Abs. 2 lit. g Ziff. 2 ÜbBest. aBV ausgeführt, dass zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen in- und ausländischen Unternehmen ein Grenzausgleich vorzunehmen sei, indem der Bezug steuerbarer Dienstleistungen aus dem Ausland ebenfalls zu besteuern sei ("...de faire une compensation à la frontière, autrement dit, de soumettre également à l'impôt ces prestations de services quand elles proviennent de l'étranger"; AB 1993 N 336, 344).

Die Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchs- oder Konsumsteuer soll grundsätzlich alle Umsätze erfassen, im Unterschied zur Warenumsatzsteuer auch die Dienstleistungen. Objekte, die von der Steuer (unecht, d.h. ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug, oder echt, d.h. mit Anspruch auf Vorsteuerabzug) befreit sind, werden in der Verfassung selber aufgezählt (Art. 8 Abs. 2 lit. b und lit. c ÜbBest. aBV; vgl. auch Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1

lit. b und lit. c BV); der entgeltliche Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland gehört nicht dazu (Ausnahme: Fernmeldedienstleistungen; vgl. Art. 15 Abs. 2 lit. f MWSTV). Von der Steuer (echt) befreit sind dagegen "die ins Ausland erbrachten Dienstleistungen" (Art. 8 Abs. 2 lit. c Ziff. 1 ÜbBest. aBV; vgl. auch Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. c Ziff. 1 BV). Das ist systemkonform: Mit der Besteuerung des Dienstleistungsimports auf der einen und der Befreiung des Dienstleistungsexports von der Inlandsteuer auf der andern Seite wird das im schweizerischen Umsatzsteuerrecht geltende Bestimmungslandprinzip verwirklicht, wonach die Belastung im internationalen Verhältnis im Allgemeinen im Verbrauchsland stattfinden soll (vgl. dazu Camenzind/Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995,
Rzn. 15, 579; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 3 zu Art. 19, S. 68 und N 1 zu Art. 72, S. 212; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A. 90/1999 vom 26. Februar 2001, in StR 2001/Band 56, S. 359 ff., E. 2c).
2.3 Wie aufgezeigt - und entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers - findet die Besteuerung des Bezugs von entgeltlichen Dienstleistungen aus dem Ausland eine dem Legalitätsprinzip im Abgaberecht genügende Grundlage in der Verfassung selber (vgl. Art. 127 Abs. 1 BV). Daran vermögen die Ausführungen des Beschwerdeführers über den allgemeinen Umsatzbegriff nichts zu ändern. Unbehelflich sind insbesondere die Einwände gegen die Steuerpflicht des Dienstleistungsempfängers, der gar keine wirtschaftliche Leistung erbringe, sondern lediglich ein Entgelt bezahle: Dass der Empfänger und nicht der im Ausland domizilierte Erbringer der Dienstleistung steuerpflichtig ist, ergibt sich wiederum direkt aus der Verfassung (Art. 8 Abs. 2 lit. g Ziff. 2 ÜbBest. aBV; vgl. auch Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. g Ziff. 2 BV). Diese Ausnahmeregelung, die vom Verordnungsgeber in Art. 9 und Art. 18 MWSTV übernommen und ausgestaltet wurde, hat steuertechnische Gründe. Sie will verhindern, dass ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer oder ein Privater die benötigten Dienstleistungen nicht im Inland, wo er sie steuerbelastet erhielte, sondern aus dem Ausland bezieht, um der Mehrwertsteuerbelastung zu entgehen (Kommentar des Eidgenössischen
Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, in: BBl 1994 III/1 S. 530 ff.; zu Art. 9 insbesondere S. 537). Im Übrigen sieht auch das Mehrwertsteuergesetz vor, dass der Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland vom Empfänger zu versteuern ist (Art. 10 und Art. 24 MWSTG).
2.4 Art. 8 Abs. 2 lit. g Ziff. 2 ÜbBest. aBV erklärt den Empfänger der Dienstleistung für steuerpflichtig und unterscheidet nicht danach, ob dieser im Inland bereits steuerpflichtig ist oder nicht. Dass nach dem Willen des Verfassungsgebers für den Dienstleistungsbezug aus dem Ausland auch der bereits Steuerpflichtige abgabepflichtig sein soll, zeigt schon die Regelung in Art. 8 Abs. 2 lit. h Ziff. 2 ÜbBest. aBV, wonach der "Steuerpflichtige" unter den dort genannten Voraussetzungen die auf dem Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland entrichtete Steuer abziehen kann. Diese Bestimmung ergäbe keinen Sinn, wenn die Besteuerung auf private Empfänger und nicht steuerpflichtige Unternehmen beschränkt wäre, wie der Beschwerdeführer annimmt: Ein Vorsteuerabzug setzt definitionsgemäss die Verwendung der vorsteuerbelasteten Dienstleistungen für weitere steuerbare Umsätze voraus, kann also von einem privaten Endverbraucher zum Vornherein nicht geltend gemacht werden. Zudem würde das vom Verfassungsgeber angestrebte Ziel, Wettbewerbsverzerrungen zwischen in- und ausländischen Unternehmen zu vermeiden (oben E. 2.2), nicht erreicht: Könnte ein Steuerpflichtiger die benötigten Dienstleistungen aus dem Ausland mehrwertsteuerfrei beziehen,
wären die inländischen Dienstleistungserbringer benachteiligt, weil sie im Gegensatz zu ihren ausländischen Konkurrenten jeweils die Mehrwertsteuer in Rechnung stellen müssen (vgl. das erwähnte Urteil des Bundesgerichts 2A. 90/1999 vom 26. Februar 2001, a.a.O.). Soweit der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang eine Schlechterstellung der inländischen Leistungsempfänger behauptet, indem diese die gleiche Leistung im Inland steuerfrei beziehen könnten, beispielsweise von einem inländischen Sportler, der die Umsatzgrenze von Fr. 75'000.– nicht erreicht und deshalb selber nicht steuerpflichtig ist (vgl. Art. 8 Abs. 2 lit. d Ziff. 1 MWSTV), argumentiert er aus der falschen Optik und damit an der Sache vorbei. Die angebliche Schlechterstellung ergibt sich aus der in der Verfassung angelegten unterschiedlichen Regelung der subjektiven Steuerpflicht einerseits (Leistungserbringer bei Bezug im Inland bzw. Leistungsempfänger bei Bezug aus dem Ausland) und der massgebenden Umsatzgrenzen anderseits (Fr. 75'000.– für Umsätze im Inland bzw. Fr. 10'000.– für Bezüge aus dem Ausland). Die Eidgenössische Steuerverwaltung weist ferner zu Recht darauf hin, dass mit der vom Verfassungsgeber angeordneten - und vom Verordnungsgeber in Art. 9 und
Art. 18 MWSTV richtig umgesetzten - Besteuerung nicht nur der Wettbewerbsnachteil der inländischen Dienstleistungserbringer beseitigt, sondern auch eine Gleichstellung der inländischen Dienstleistungsempfänger erreicht wird: So hat auch der Steuerpflichtige diese Steuer nur dann zu entrichten, wenn seine Bezüge die Um-

satzgrenze von Fr. 10'000.– pro Kalenderjahr überschreiten; und auch er kann den Vorsteuerabzug nicht geltend machen, soweit er die aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen nicht für steuerbare Umsätze verwendet (vgl. Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV).
3.
Eine weitere Verfassungsverletzung sieht der Beschwerdeführer darin, dass der Verordnungsgeber Künstler und Sportler unterschiedlich besteuere und es unterlassen habe, für Sportler eine zu Art. 14 Ziff. 12 lit. b MWSTV analoge Bestimmung zu normieren. Zudem gebiete sowohl die Verfassung als auch die Verordnung, die Veranstalter von sportlichen Anlässen mehrwertsteuerlich gleich zu behandeln wie die Veranstalter von künstlerischen Anlässen.
3.1 Gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 5 ÜbBest. aBV sind "die kulturellen Leistungen" von der Steuer ausgenommen, ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug. Derart (unecht) steuerbefreit sind nach Art. 14 Ziff. 12 MWSTV unter anderem die Darbietungen von Schauspielern, Musikern, Tänzern und andern ausübenden Künstlern sowie Schaustellern (lit. b); ferner sportliche Anlässe (lit. e). Voraussetzung ist, dass diese kulturellen Dienstleistungen dem Publikum unmittelbar erbracht werden und dass dafür ein besonderes Entgelt verlangt wird. Nach Art. 14 Ziff. 13 MWSTV sind zudem kulturelle Dienstleistungen der Schriftsteller und Komponisten sowie die Dienstleistungen von deren Verwertungsgesellschaften von der Steuer ausgenommen.
3.2 In der Verfassung werden weder die sportlichen Leistungen, noch die Sportler, noch die sportlichen Veranstaltungen ausdrücklich erwähnt. Auch wird nicht bestimmt, was unter "kulturellen Leistungen" zu verstehen ist. Nach dem aus den Materialien erkennbaren Willen des Verfassungsgebers gelten als solche unter anderem:
"- die Dienstleistungen von Theatern, Kinos, Orchestern, Kammermusikerensembles, Chören, choreographischen Veranstaltungen, Museen, Galerien, botanischen und zoologischen Gärten, Tierparks, Archiven, Bibliotheken, Dokumentationsstellen, historischen Stätten, Denkmälern der Bau- und Gartenbaukunst, Veranstaltungen von Ausstellungen und Vorträgen sowie sportlichen Veranstaltungen; im wesentlichen handelt es sich dabei somit um aus dem Verkauf von Eintrittskarten erzielte Umsätze, die des Öftern einer kantonalen oder kommunalen Billettsteuer unterliegen;...
- die Dienstleistungen, die darin bestehen, dass Schauspieler, Musiker, Tänzer und andere darstellende Künstler dem Publikum ihre Kunst darbieten;
- die Dienstleistungen der Autoren, Komponisten und Schriftsteller."
(WAK-Bericht zu Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 5 ÜbBest. aBV, a.a.O., S. 332)

Wie der Vergleich mit den zitierten Ausführungsbestimmungen zeigt, hat sich der Verordnungsgeber bei der Ausgestaltung des bindenden Verfassungsgrundsatzes, die "kulturellen Leistungen" von der Steuer auszunehmen, an diesen Vorstellungen orientiert. Es lag durchaus in seinem Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum (vgl. BGE 125 II 326 E. 3 S. 330 f.), die von den Sportlern selber erbrachten Leistungen nicht von der Steuer auszunehmen, wohl aber die Sportveranstaltungen ("sportliche Anlässe"). Der Verfassungsgeber sah diese Steuerausnahme selber vor, und zwar nicht nur, um Steuerkumulationen mit allfälligen Vergnügungssteuern zu vermeiden, sondern auch deshalb, weil er den sportlichen Veranstaltungen als solchen einen kulturellen Gehalt beimass; zu denken ist etwa an überregionale und nationale Sportanlässe, die im weitesten Sinn zur Volkskultur gezählt werden können (z.B. Schwingfeste, Schützenfeste, Skirennen, Fussballspiele, Veranstaltungen des Massensports). Der Verordnungsgeber hat ferner das Rechtsgleichheitsgebot nicht verletzt, wenn er Künstler mehrwertsteuerlich anders behandelt hat als Sportler. Mit der Steuerbefreiung von Darbietungen von (Schauspielern, Musikern, Tänzern und andern) ausübenden Künstlern hat er lediglich
den Verfassungsauftrag befolgt. Er war aufgrund der Verfassung nicht verpflichtet, eine analoge Ausnahme für Sportler vorzusehen: Sportler sind im Unterschied zu Künstlern keine Kulturschaffenden. Schon mit Rücksicht auf diesen entscheidenden Unterschied, der übrigens auch im allgemeinen Sprachgebrauch gemacht wird, darf nicht unterstellt werden, es handle sich um ein "reines Versehen", dass in den parlamentarischen Beratungen zu Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 5 ÜbBest. aBV die Sportler nicht erwähnt worden seien; befreit werden sollten eben nicht die persönlichen Leistungen der Sportler, sondern, wie im WAK-Bericht (a.a.O.) explizit erwähnt, die "sportlichen Veranstaltungen" als solche. Auch in den parlamentarischen Beratungen des Mehrwertsteuergesetzes, das die Ausnahmen im Bereich des Sports ausdehnt (z.B. auf Startgelder; vgl. Art. 18 Ziff. 15 MWSTG), hielt der Berichterstatter fest, dass der (gewinnstrebige) Profisport weiterhin besteuert werde; steuerfrei sollten in Zukunft etwa die Startgelder sein, die ein Läufer am Engadiner Skimarathon zahlen muss, während Startgelder für "Spitzenläufer" (Profis) steuerpflichtig bleiben sollten (AB 1997 N S 214 f.).

3.3 Ein Sportveranstalter, der Sportler mit Wohnsitz im Ausland gegen Entgelt verpflichtet, bezieht eine im Inland steuerbare Dienstleistung, die er nach Massgabe und unter den Voraussetzungen von Art. 9 MWSTV versteuern muss; steuerbefreit sind lediglich die Umsätze, die er mit der Durchführung der sportlichen Veranstaltung erzielt (im Wesentlichen solche aus Eintrittsgeldern). Werden dagegen von einem Veranstalter Künstler mit Wohnsitz im Ausland engagiert, so liegt wohl ein Dienstleistungsbezug aus dem Ausland vor; kulturelle Leistungen sind jedoch kraft ausdrücklicher Verfassungs- und Verordnungsvorschrift von der Steuer befreit. Die steuerliche Ungleichbehandlung resultiert demnach aus den oben genannten Steuerbefreiungen: Nach dem Willen des Verfassungsgebers fallen Leistungen von Sportlern - im Unterschied zu den Darbietungen bestimmter ausübender Künstler - nicht unter die von der Steuer ausgenommenen Umsätze, insbesondere gelten sie nicht als "kulturelle Leistungen" im Sinn von Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 5 ÜbBest. aBV. Diesen (politischen) Entscheid hat der Verordnungsgeber in Art. 14 Ziff. 12 (vgl. auch Art. 14 Ziff. 13) MWSTV, wie dargelegt, verfassungskonform umgesetzt. Es widerspricht deshalb schlicht den
Rechtstatsachen, wenn der Beschwerdeführer behauptet, einzig die Praxis gebiete die Besteuerung der Sportveranstalter für den Bezug ihrer aus dem Ausland bezogenen Leistungen, Verfassung und Verordnung sähen eine "identische Behandlung" der beiden Veranstalterkategorien vor. Das Gegenteil trifft zu: Es wäre verfassungs- und verordnungswidrig, würden die Veranstalter hinsichtlich der aus dem Ausland bezogenen sportlichen und künstlerischen Dienstleistungen mehrwertsteuerlich gleich behandelt. Abgesehen davon stehen Sportveranstalter und Veranstalter von künstlerischen Leistungen - gleich wie Sportler und die in Art. 14 Ziff. 12 lit. b MWSTV genannten Künstler - nicht in einem direkten Konkurrenz- bzw. Wettbewerbsverhältnis.

4.

4.1 Der Beschwerdeführer macht ferner geltend, die Besteuerung des Dienstleistungsbezugs aus dem Ausland verletze die in der Verfassung verankerten Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung: Bei ansonsten nicht steuerpflichtigen Personen komme es mangels Kenntnis und Deklaration sowie mangels wirksamer Kontrolle "kaum bis nie" zu einer Besteuerung. Auch bei grossen Konzernen, die nach dem System der Gruppenbesteuerung mehrwertsteuerlich abrechnen, sei eine Kontrolle der Selbstveranlagung faktisch unmöglich.

4.2 Zu dieser Verfassungsrüge (Art. 4 aBV; Art. 8 und Art. 127 Abs. 2 BV) ist der Beschwerdeführer entgegen der Auffassung der Vorinstanz(en) zwar ohne weiteres legitimiert. Die behaupteten Erhebungsschwierigkeiten lassen indessen die Besteuerung des Dienstleistungsimports nicht als verfassungswidrig erscheinen. Die Selbstveranlagung gilt auch für den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland; insbesondere haben auch die nicht bereits nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV (Gesamtumsatzgrenze von Fr. 75'000.–) steuerpflichtigen Empfänger ihre Bezüge ab der Mindestgrenze von Fr. 10'000.– pro Kalenderjahr zu deklarieren (vgl. Art. 18 MWSTV). Wer Dienstleistungen aus dem Ausland in dieser nicht unerheblichen Grössenordnung bezieht, wird sich in der Regel wohl über die Steuerfolgen bzw. -pflichten erkundigen, falls er nicht ohnehin schon Bescheid weiss. Zudem wurde über die Änderungen, die der Wechsel zur Mehrwertsteuer mit sich brachte, - und wird weiterhin über die Anmelde- und Steuerpflicht - von der Verwaltung breit informiert, unter anderem auch in der Tagespresse (vgl. dazu die Vernehmlassung vom 30. Mai 2001 der Eidgenössischen Steuerverwaltung an die Vorinstanz, S. 29). Das spricht gegen die Vermutung, Private hätten keine Kenntnis
davon, dass sie eine aus dem Ausland bezogene Dienstleistung versteuern müssen. (Das vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang fingierte Beispiel ist im Übrigen atypisch: Es dürfte nicht häufig vorkommen, dass in der Schweiz domizilierte Personen bei einem im Ausland domizilierten Reisebüro ein Reisearrangement für die ganze Familie für Ferien in der Schweiz im Wert von mehr als Fr. 10'000.– buchen.) Es bestehen auch keine Anzeichen dafür, dass die Verwaltung von solchen Empfängern, die nicht bereits steuerpflichtig sind, die Mehrwertsteuer auf dem Dienstleistungsimport nicht beziehen würde. Aus dem Umstand, dass dies im Einzelfall nicht gelingt, weil die betreffenden Bezüger ihrer Pflicht zur Selbstveranlagung nicht nachkommen, kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten, und es kann daraus auch nicht auf eine Verfassungswidrigkeit der Besteuerung schlechthin geschlossen werden. Es besteht schliesslich kein Anlass, an der Erklärung der Verwaltung zu zweifeln, dass sie auch bei den vom Beschwerdeführer erwähnten Empfängern Verletzungen der Selbstdeklarationspflicht, die sie im Rahmen ihrer Kontrolltätigkeit feststellt, mit Nachbelastungen und fiskalstrafrechtlichen Sanktionen ahndet (vgl. Vernehmlassung vom 30
Mai 2001, a.a.O.).

5.

Mit dem Eventualantrag verlangt der Beschwerdeführer, die von ihm bezahlten Kosten für Reise, Verpflegung

und Unterkunft der ausländischen Sportler seien aus der Steuerbemessungsgrundlage auszusondern, weil sie nicht zum Entgelt gehörten.
5.1 Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 26 Abs. 1 MWSTV). Das gilt auch für den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland (Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 89). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die (Lieferung oder) Dienstleistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 26 Abs. 2 MWSTV; vgl. auch Art. 33 Abs. 1 und 2 MWSTG). Was Entgelt ist, bestimmt sich demnach aus der Sicht des Abnehmers und nicht des Leistungserbringers (Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 761; Dieter Metzger, a.a.O., N 3 zu Art. 33 MWSTG, S. 110).
5.2 Der Beschwerdeführer ist der Abnehmer der Leistungen, die von den im Ausland domizilierten Sportlern erbracht werden. Wie die von ihm ins Recht gelegten Verträge ("Agreements") belegen und unbestritten ist, verpflichtet er sich, den ausländischen Sportlern nicht nur Preisgelder und Prämien zu bezahlen, sondern auch ihre Reise-, Verpflegungs- und Beherbergungskosten zu übernehmen. Zwischen der Finanzierung der Spesen durch den Beschwerdeführer und der Leistung der ausländischen Sportler besteht somit ein ursächlicher Zusammenhang: Der Beschwerdeführer ersetzt diese Kosten dem einzelnen Sportler oder wendet sie für ihn auf, um dessen Leistung zu erhalten; die Kosten bilden also zusammen mit dem Preisgeld und allfälligen Prämien die Gegenleistung für die Leistung des betreffenden ausländischen Sportlers. Die Vorinstanz hat deshalb die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung, wonach die Aufwendungen für Reise, Verpflegung und Unterkunft der ausländischen Sportler Teil des zu versteuernden Entgelts sind, zu Recht geschützt. Der Beschwerdeführer geht auf die zutreffenden Erwägungen der Vorinstanz nicht ein, sondern wiederholt vor Bundesgericht lediglich die Vorbringen und Beispiele aus seinen früheren Rechtsschriften. Es genügt
deshalb, an dieser Stelle auf den angefochtenen Entscheid (S. 7 f., 12 ff.) sowie auf die Vernehmlassungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. Mai 2001 (a.a.O., S. 29 ff.) und vom 7. November 2001 (S. 18 ff.) zu verweisen, wo eingehend begründet wird, weshalb die Auffassung des Beschwerdeführers verfehlt ist.
5.3 Die Eidgenössische Steuerverwaltung stellte im Einspracheentscheid fest, der Beschwerdeführer sei zum Vorsteuerabzug (vgl. Art. 29 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 MWSTV) bei den Aufwendungen für Unterkunft, Verpflegung und Reisespesen nur insoweit berechtigt, als er diese in seiner Buchhaltung und Steuerabrechnung korrekt als Teil des Entgelts verbucht habe; insoweit er die betreffenden Ausgaben als eigenen Aufwand verbucht habe, seien nach Art. 30 Abs. 2 MWSTV 50 Prozent der entsprechenden Steuerbeträge vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen. Dieser Praxis widersprach die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid. Sie vertritt die Auffassung, Art.30 Abs. 2 MWSTV gelange vorliegend gar nicht zur Anwendung. Der Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht um 50 Prozent würde voraussetzen, dass der Beschwerdeführer die Aufwendungen für Reise, Verpflegung und Unterkunft für sich oder seinen steuerbaren Ausgangsumsatz (sportliche Veranstaltung) verwende. Das sei hier aber gerade nicht der Fall. Diese Aufwendungen bildeten vielmehr Bestandteil des Entgelts für seine Eingangsleistung (Bezug der Dienstleistung aus dem Ausland). Eine unrichtige Verbuchung vermöge daran nichts zu ändern; die Umsatzstufen seien klar auseinander zu halten. Die Reise-,
Verpflegungs- und Unterkunftsaufwendungen für Sportler bildeten Entgeltsbestandteil für den Dienstleistungsbezug aus dem Ausland und berechtigten vorweg zu keinerlei Vorsteuerabzug. Die Vorinstanz stellte weiter fest, im vorliegenden Fall habe die Eidgenössische Steuerverwaltung zusammen mit dem Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug auf dem Dienstleistungsbezug aus dem Ausland bzw. die dafür noch geschuldete Steuer zwar nach einer "vereinfachten Methode" berechnet; dies habe aber rechnerisch insgesamt nicht zu einem offensichtlich falschen Ergebnis geführt, weshalb sie sich nicht veranlasst sehe, die Berechnung in Frage zu stellen.

Die Auffassung der Vorinstanz überzeugt, in der Sache und in der Begründung. Es kann davon ausgegangen werden, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung diese Auffassung ebenfalls teilt, nachdem die Vorinstanz die unrichtige Praxis mit Bezug auf die Anwendung des Art. 30 MWSTV immerhin insofern sanktioniert hat, als sie die Beschwerde des Steuerpflichtigen "im Sinne der Erwägungen" abwies, und die Eidgenössische Steuerverwaltung weder selber Beschwerde dagegen geführt noch sich in ihrer Vernehmlassung an das Bundesgericht dazu geäussert hat. Dass die Vorinstanz die Berechnung des Vorsteuerabzugs trotz des festgestellten Fehlers unter den gegebenen Umständen nicht korrigierte, ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Dieses Vorgehen entspricht der analogen Praxis des Bundesgerichts, das seinerseits eine Berichtigung gestützt auf Art. 114 Abs. 1 OG nur vornimmt, wenn der betreffende Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (vgl. BGE 103 Ib 366 E. 1b S. 369; ASA 69 S. 811 E. 4b/bb S. 820, mit Hinweis). Diese Voraus-

setzungen waren gemäss den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (vgl. Art. 105 Abs. 2 OG) im vorliegenden Fall nicht erfüllt.
6.
Zusammenfassend ergibt sich, dass für die Besteuerung des Bezugs von Dienstleistungen aus dem Ausland mit Art. 8 Abs. 2 ÜbBest. aBV eine hinreichende verfassungsmässige Grundlage vorhanden ist und dass nach dem Willen des Verfassungsgebers auch der bereits im Inland steuerpflichtige Empfänger die Steuer schuldet. Der Verordnungsgeber hat die verfassungsrechtlichen Vorgaben auch insofern richtig umgesetzt, als er die Darbietungen von bestimmten Kulturschaffenden sowie die "sportlichen Anlässe" (Art. 14 Ziff. 12 lit. b und e MWSTV) - nicht aber die Leistungen von Sportlern - von der Mehrwertsteuer ausgenommen hat; die entsprechende Praxis der Verwaltung ist durch Verfassung und Verordnung gedeckt. Die Besteuerung des Dienstleistungsbezugs aus dem Ausland ist trotz allfälliger Erhebungsschwierigkeiten nicht verfassungswidrig und wird von der Eidgenössischen Steuerverwaltung auch durchgesetzt. Schliesslich sind die Reise-, Verpflegungs- und Unterkunftsaufwendungen für die im Ausland domizilierten Sportler aus der Sicht des steuerpflichtigen Empfängers Teil des Entgelts und gehören als solches zur Steuerbemessungsgrundlage.
7.
7.1 Die Beschwerde erweist sich damit in allen Punkten als unbegründet; sie ist deshalb abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die zur Diskussion stehenden Steuerbeträge als solche werden vom Beschwerdeführer nicht bestritten und sind zu bestätigen.
7.2 Entsprechend dem Verfahrensausgang hat der unterliegende Beschwerdeführer die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Es besteht kein Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 9. April 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: