Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6759/2011

Urteil vom 20. Dezember 2012

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

A._____,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz .

Gegenstand

MWST; Spielertransfers, Vorsteuerabzug (1/98-4/03).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ (Steuerpflichtige) übte im vorliegend relevanten Zeitraum nach ihren eigenen Angaben unter anderem den Handel mit Rechten an Fussballspielern aus.

An diversen Tagen der Jahre 2003 bis 2005 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Abrechnungsperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2003 (1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2003) durch. Die ESTV beanstandete verschiedene Punkte. So seien u.a. "Transfererlöse aus dem Handel mit Fussballspielern" sowie "Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland (Spielereinkäufe etc.)" nicht versteuert und nicht deklariert worden. Daraus resultierten – separiert nach den jeweils für die kontrollierten Quartale geltenden rechtlichen Grundlagen (vgl. die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [aMWSTV, AS 1994 1464] bzw. das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300]) – diverse Ergänzungsabrechnungen (EA) und Gutschriften (GS), welche die Steuerpflichtige mit (zwei) Schreiben vom 30. Juni 2006 teilweise, namentlich betreffend die "Frage des Rechts auf Abzug der Vorsteuer", bestritt. Mit Entscheiden je vom 30. Januar 2008 hielt die ESTV an ihren Forderungen fest.

B.
B.a Am 29. Februar 2008 erhob die Steuerpflichtige in einer einzigen Eingabe Einsprache gegen die beiden genannten Entscheide und beantragte deren Aufhebung.

Sie brachte im Wesentlichen vor, bei den Zahlungen "im Bereich 'Transfer' von Spielern" handle es sich um von der Steuer ausgenommene "Ausbildungsentschädigungen". Die mit ausländischen Vereinen geschlossenen Vereinbarungen betreffend "den 'Transfer' von Spielern" bzw. die auf dieser Basis geleisteten Zahlungen stellten zudem seit dem "Bosman Urteil" reine "Schadenersatzzahlungen" für die vorzeitige Auflösung von Verträgen dar. Diese Zahlungen unterlägen nicht der Mehrwertsteuer. Ausserdem stünde ihr das Recht auf Vorsteuerabzug zu. Es sei nämlich zu beachten, dass sie die von ihr eingekauften Spieler der X._____ AG entgeltlich zur Verfügung gestellt habe.

B.b Die ESTV erkannte in ihrem Einspracheentscheid vom 14. November 2011, mangels Anfechtung seien gewisse Teile ihrer Forderung in Rechts-

kraft erwachsen. Im Weiteren wies sie die Einsprache ab und machte für den Zeitraum vom 1. Januar 1998 bis zum 31. Dezember 2000 Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 511'603.– (nebst Zins) bzw. für den Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2003 von Fr. 300'592.– (nebst Zins), insgesamt ausmachend Fr. 812'195.–, geltend.

In ihrer Begründung brachte sie hauptsächlich vor, gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gelte der Spielertransfer als steuerbare Dienstleistung (Überlassung immaterieller Werte und Rechte). Von dieser Rechtsprechung abzuweichen, bestehe vorliegend kein Grund. Hinsichtlich des Rechts auf Vorsteuerabzug hielt sie fest, gemäss den von ihr vor Ort gemachten Feststellungen habe die Steuerpflichtige der X._____ AG die Rechte an den Spielern unentgeltlich zur Verfügung gestellt, so dass kein Recht auf Vorsteuerabzug entstanden sei.

C.
C.a Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Steuerpflichtige (Beschwerdeführerin) am 15. Dezember 2011 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheids, soweit die ESTV an ihrer Steuernachforderung im Umfang von Fr. 812'195.– festhalte, eventualiter sei die Sache zur Neuberechnung an die Vorinstanz zurückzuweisen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge. In ihrer Begründung hält sie an den bereits in der Einsprache vorgetragenen Argumenten fest.

C.b In ihrer Vernehmlassung vom 30. Januar 2012 schliesst die ESTV (Vorinstanz) auf Abweisung der Beschwerde und nimmt zu ausgewählten Punkten Stellung.

von der ESTV als "reines Finanzvehikel", welches "ausserhalb der Wirkung

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist die zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Das vorliegende Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit

das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Das MWSTG löst das aMWSTG ab, welches seinerseits per 1. Januar 2001 die aMWSTV ersetzte. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts, sofern er sich in der Zeit vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2003 ereignete, richtet sich demnach nach dem aMWSTG; sofern sich der Sachverhalt in der Zeit vom 1. Januar 1998 bis zum 31. Dezember 2000 zugetragen hat, beurteilt sich dieser – gemäss der inhaltlich Art. 112 Abs. 1 MWSTG entsprechenden Regelung in Art. 93 Abs. 1 aMWSTG – nach der aMWSTV.

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3, vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 2.2 und E. 5.7, A-6642/2008 vom 8. November 2010 E. 1.3, A-7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 1.3, mit Hinwiesen).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die entgeltliche Lieferung von Gegenständen, die entgeltlich erbrachten Dienstleistungen, der Eigenverbrauch sowie der entgeltliche Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland, sofern sie nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen oder befreit sind (Steuerobjekt; Art. 4 Bst. a-d aMWSTV, Art. 14 und 15 aMWSTV; Art. 5 Bst. a-d aMWSTG, Art. 18 und 19 aMWSTG). Eine Dienstleistung liegt unter anderem vor, wenn immaterielle Werte oder Rechte überlassen werden (Art. 6 Abs. 2 Bst. a aMWSTV; Art. 7 Abs. 2 Bst. a aMWSTG).

2.2 Damit eine steuerbare Leistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 4 Bst. c aMWSTV; Art. 5 Bst. c aMWSTG]). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1648/2006 vom 27. April 2009 E. 2.2 [u.a. betreffend "Spielertransfer"]).

2.2.1 Die Annahme eines solchen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 443 E. 6a, mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Rz. 6 und 8 zu Art. 33 Abs. 1 und 2). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustausches das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 249 E. 4a, Urteil des Bundesgerichts vom 13. Februar 2008, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 77 S. 191 E. 3.2). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1218/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.3 f., A-135/2011 vom 27. September 2011 E. 2.1.1).

Die mehrwertsteuerlichen Leistungen können sich unter den gegebenen Voraussetzungen auch in einem Tausch oder tauschähnlichen Verhältnis gegenüberstehen; dies namentlich dann, wenn die Gegenleistung nicht oder nicht nur in einer reinen Geldzahlung besteht (vgl. Art. 33 Abs. 4 aMWSTG; Art. 26 Abs. 4 aMWSTV; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1593/2006 vom 25. Januar 2008 E. 2.2, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.4; vgl. auch UELI MANSER, in: mwst.com, a.a.O., Rz. 1 zu Art. 33).

2.2.2 Der Transfer oder die Ausleihe von Sportlern durch ein ausländisches oder inländisches Unternehmen an ein inländisches gegen Entgelt stellt einen solchen Leistungsaustausch gemäss diesen allgemeinen Regeln (E. 2.2.1 hievor) dar. Es handelt sich dabei um eine steuerbare Dienstleistung und zwar unabhängig davon, wie der Transfer oder die Ausleihe abgewickelt wird (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.174/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 2 in Bestätigung des Entscheides der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] 2001-094 vom 28. Februar 2002; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1648/2006 vom 27. April 2009 E. 2.2.2).

2.3 Verwendet eine steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die ihr von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 aMWSTV; Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Für den Vorsteuerabzug ist unter anderem erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet werden. Das schweizerische Mehrwertsteuerrecht schreibt vor, dass die steuerpflichtige Person die "Eingangsleistung" für steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen verwenden muss, damit sie die auf der Eingangsleistung lastende Steuer als Vorsteuer abziehen kann. Gemäss konstanter Rechtsprechung bedarf es denn auch eines objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer "Eingangs- und Ausgangsleistung", mithin, dass die "Eingangsleistung" in eine "Ausgangsleistung" mündet (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 8.3, 8.4, 10; Urteil des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-212/2008 vom 15. Juni 2010 E. 2.2.1, A-1479/2006 vom 10. September 2008 E. 2.2.1, mit Hinweisen).

2.4 Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind unter anderem die Umsätze im Bereich des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung, sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art (Art. 14 Ziff. 9 aMWSTV; Art. 18 Ziff. 11 Bst. a aMWSTG).

Nach der Praxis der ESTV sind die Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen sowie Umsätze im Bereich des Unterrichts und der Aus- und Fortbildung jeglicher Art – einschliesslich der sportlichen Ausbildung – und jeder Stufe umfassend von der Mehrwertsteuer ausgenommen (vgl. Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige 1997 [Weg-

leitung 1997] Rz. 607 f.; vgl. auch Branchenbroschüre [BB] der ESTV für Bildung und Forschung von 1999 insbes. Ziff. 3.6, BB Sport von 1995 Ziff. 5.2, BB Sport von 2001 Ziff. 18.3). Letzteres ergibt sich bereits aus den Materialien, wonach jegliche Art von Unterricht von der Mehrwertsteuer befreit werden soll (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.3.1). Nach der vom Bundesgericht als bundesrechtskonform anerkannten Praxis der ESTV wird die Steuerausnahme im Bereich der Bildung in dem Sinne "restriktiv ausgelegt", dass eine Leistung im Bereich des Unterrichts und der Ausbildung nicht schon dann als von der Steuer ausgenommen gilt, wenn sie einen irgendwie gearteten Bezug zur Bildung aufweist, sondern nur diejenigen Leistungen, bei denen die Vermittlung von Wissen oder von besonderen Kenntnissen im Vordergrund steht (Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000, veröffentlicht in: ASA 71 S. 57 ff. E. 3c, mit Hinweis; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1473/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.3.1, A-1979/2007 vom 2. November 2007 E. 2.5, mit weiteren Hinweisen).

2.5 Bei Schadenersatz- oder ähnlichen Entschädigungsleistungen ist mehrwertsteuerlich ebenfalls entscheidend, ob sie im Rahmen eines Leistungsaustausches geleistet werden oder nicht (vgl. E. 2.2.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6312/2010 vom 10. November 2011 E. 2.2, A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.1.2; Entscheide der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.126 E. 2b, 3a, vom 1. Dezember 2004, veröffentlicht in: VPB 69.65 E. 3c, 2003-152 vom 9. November 2005 E. 3b, 4a; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 241 f.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 316, 318; PIERRE-ALAIN GUILLAUME, in: mwst.com, a.a.O., Rz. 52 f. zu Art. 5). Für diese Entscheidung ist die zivilrechtliche Ausgestaltung des Vorgangs oder die Bezeichnung einer Zahlung als Schadenersatz wiederum nicht ausschlaggebend (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6312/2010 vom 10. November 2011 E. 2.2, A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 6.2, A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.1.2, mit Hinweisen).

2.5.1 Kein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch findet statt, wenn der Schädiger leistet, weil er einen Schaden verursacht hat und er bloss den wirtschaftlichen Zustand vor dem schädigenden Ereignis wieder her-

stellt. Der Geschädigte hat dann gegen seinen Willen einen Schaden erlitten. Er erbringt keine steuerbare Leistung und der Schädiger leistet die Zahlung entsprechend nicht, weil er von diesem eine Leistung erhalten hat. Dieser so genannt "echte Schadenersatz" stellt somit einen mehrwertsteuerlich nicht relevanten Vorgang dar (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6312/2010 vom 10. November 2011 E. 2.2.1, A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 6.2.1, A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.1.2; RIEDO, a.a.O., S. 242; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 315 f.).

2.5.2 Steuerbarkeit ist demgegenüber anzunehmen, wenn bei einer Schadenersatzleistung ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch zu Tage tritt. Ein steuerbarer Vorgang ist nur gegeben, wenn die Schadenersatzleistung aufgewendet wird, um eine Leistung zu erhalten oder abzugelten, also effektive Gegenleistung für eine Leistung darstellt (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 318 f.; RIEDO, a.a.O., S. 242; PIERRE-ALAIN GUILLAUME, in: mwst.com, a.a.O., Rz. 52 f. zu Art. 5). In diesem Fall wird von "unechtem Schadenersatz" gesprochen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6312/2010 vom 10. November 2011 E. 2.2.2, A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 6.2.2).

3.

Im vorliegenden Fall ist zunächst einmal unbestritten, dass die Beschwerdeführerin Rechte an Spielern erworben hat (auch "Spielertransfer" genannt). Hierfür leistete sie jeweils eine Zahlung (auch "Transferzahlung" oder "Transferentschädigung" genannt). Diese Rechte bezog sie sowohl aus dem Ausland als auch aus dem Inland. Unstrittig ist weiter, dass die Beschwerdeführerin die Rechte an den Spielern auch wieder "verkauft" und hierfür wiederum jeweils eine "Transferzahlung" erhalten hat. Die steuerliche Beurteilung dieser "Transferzahlungen" ist vorliegend strittig.

3.1 Indem die Beschwerdeführerin vorliegend Rechte an Fussballspielern "verkauft" hat, hat sie dem Abnehmer die Rechte an dem jeweiligen Spieler überlassen und dafür ein Entgelt erhalten. Dies gilt gemäss konstanter Rechtsprechung als Leistungsaustausch. Mehrwertsteuerlich wird das Überlassen von Rechten als Dienstleistung qualifiziert. Diese Dienstleistung unterliegt der Mehrwertsteuer und zwar unabhängig davon, wie der Transfer oder die Ausleihe abgewickelt wird. Die Steuer wird auf den Einnahmen ("Transferzahlung") bemessen (vgl. E. 2.1, 2.2.2; dies wird in der

Lehre kaum mehr bestritten, vgl. DIEGO CLAVADETSCHER, in: MWSTG Kommentar, Zürich 2012, Art. 21 N 79).

3.2 Die Beschwerdeführerin bringt vor, die von der Verwaltung geübte und vom Bundesgericht gestützte Praxis, wonach "Transferentschädigungen" der Mehrwertsteuer unterliegen, sei aus verschiedenen Gründen falsch und bedürfe der Revision. Bei den Zahlungen im Bereich des "Transfers" handle es sich nämlich um von der Steuer ausgenommene "Ausbildungsentschädigungen". Dies ergebe sich bereits aus dem Reglement der Nationalliga betreffend Spielerwechsel in der Schweiz, wonach im Falle eines Transfers eines Spielers bis zum Ende seines 23. Lebensjahres eine Ausbildungsentschädigung zu leisten sei.

Ausserdem dürfe beim Transfer der Rechte an Fussballern seit dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes in Sachen "Bosman" im Grunde gar kein Entgelt mehr bezahlt werden. Gemäss dieser Rechtsprechung seien "einzig und ausschliesslich Schadenersatzzahlungen für die jeweils vorzeitige Vertragsauflösung mit dem bisherigen Arbeitgeber und Rechteinhaber des Spielers zu entrichten". Schadenersatzzahlungen stünden aber ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer.

3.2.1 Mit der Vorinstanz kann festgehalten werden, dass zwar "mit jedem Fussballspiel die praktische Erfahrung der teilnehmenden Spieler wächst und insoweit – wie auch beim Training – ein Weiterbildungseffekt im (…) weiten Sinn" besteht. Die Steuerausnahme im Bereich der Bildung ist aber in dem Sinne restriktiv zu handhaben, als dass eine Leistung nicht schon dann als von der Steuer ausgenommen gilt, wenn sie einen irgendwie gearteten Bezug zur Bildung aufweist. Das bildende Element muss im Vordergrund stehen (vgl. E. 2.4). Dies ist bei Fussballspielen nicht der Fall. Mit der Vorinstanz ist diesbezüglich festzuhalten, dass der eigentliche "Hauptzweck von kommerziellen Fussballspielen vor zahlendem Publikum (…) die Einnahme von Eintrittsgeld" ist. Mit anderen Worten steht die Vermittlung von Wissen oder von besonderen Kenntnissen nicht im Vordergrund (vgl. E. 2.4), sondern tritt hinter das primäre Ziel des Fussballclubs zurück. Dieses besteht darin, sportlich erfolgreich zu sein, wovon letztlich das gesamte (wirtschaftliche) Schicksal des Clubs abhängt (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1648/2006 vom 27. April 2009 E. 2.5.2 unter Berufung auf den durch das Bundesgericht mit Urteil 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2005 E. 5 bestätigten Entscheid der SRK 2001-093 vom 28. Februar 2002 E. 6c; vgl. auch CLAVADETSCHER, a.a.O., wonach Spielertransfers, Vertragsablösungen und die

Ausleihe von Sportlern zu wichtigen Einnahmequellen von Sportvereinen gehören). Dass es sich bei der "Transferzahlung" nicht um eine "Ausbildungsentschädigung" handelt, zeigt sich auch darin, dass – wie die Vorinstanz treffend ausführt – mit den professionellen Fussballspielern kein Lehr- oder Ausbildungsvertrag geschlossen wird. Vielmehr üben die Spieler in Erfüllung ihrer arbeitsvertraglichen Pflicht den bezahlten Fussballsport als Erwerbstätigkeit aus.

3.2.2 Mit Bezug auf das Vorbringen, es handle sich bei der strittigen Zahlung um "Schadenersatz" ist zunächst einmal festzuhalten, dass für die Entscheidung darüber, ob ein Leistungsaustausch vorliegt oder nicht, die zivilrechtliche Ausgestaltung des Vorgangs oder die Bezeichnung einer Zahlung als "Schadenersatz" nicht ausschlaggebend ist (vgl. E. 2.5). Die "Transferzahlung", die die Beschwerdeführerin jeweils erhalten hat, ist – wie gesehen (vgl. E. 3.1) – die Gegenleistung für die Überlassung der Rechte an einem Spieler. Ist also ein Leistungsaustausch zu bejahen, steht ein "echter" Schadenersatz im Sinne des Mehrwertsteuerrechts ausser Frage (vgl. E. 2.5.1). Allenfalls lässt sich die "Transferentschädigung" terminologisch als "unechter Schadenersatz" begreifen (vgl. E. 2.5.2). Dies würde aber an der rechtlichen Beurteilung, wonach es sich um einen steuerbaren Leistungsaustausch handelt – nichts ändern. Dass – wie die Beschwerdeführerin vorbringt – die "Schadenersatzpflicht" eigentlich den vertragsbrüchigen Spieler treffe und nicht den übernehmenden Verein, ändert an diesem Ergebnis ebenfalls nichts, sind doch für die mehrwertsteuerliche Beurteilung die tatsächlichen, wirtschaftlichen Verhältnisse bzw. "Zahlungsflüsse" massgebend (vgl. E. 2.2.1), und diese haben zwischen dem jeweiligen Club und der Beschwerdeführerin stattgefunden.

Das Bundesverwaltungsgericht sieht anlässlich der von der Beschwerdeführerin vorgetragenen Argumente keine Gründe, auf die bisherige, konstante Rechtsprechung zurückzukommen.

3.3 Die Beschwerde ist in diesem Punkt folglich abzuweisen.

4.

Die Beschwerdeführerin beanstandet die Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Erwerb von Rechten an Fussballspielern, die der X._____ AG zur Verfügung gestellt wurden.

4.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, der Sinn des Erwerbs der Rechte an einem Spieler sei es, über den Wert dieses Rechts verfügen zu können und seinen Wert zu mehren. Ihr sei es darum gegangen, aus dem Handel mit diesen Rechten einen möglichst hohen wirtschaftlichen, geldwerten Gewinn zu erwirtschaften. Zum Zweck der Mehrung des Spielerwerts habe sie der X._____ AG die Spieler zur Verfügung gestellt, welche diese an Fussballspielen des Vereins Z._____ eingesetzt habe. Hierfür habe sie von der X._____ AG ein Entgelt erhalten.

4.2 Damit die Beschwerdeführerin den Vorsteuerabzug auf ihren "Eingangsleistungen" (Erwerb der Rechte an Fussballern) geltend machen darf, muss sie sie für steuerbare Zwecke verwenden (vgl. E. 2.3). Die Beschwerdeführerin sieht diese steuerbare Ausgangsleistung in der Zurverfügungstellung der Spieler an die X._____ AG, welche entgeltlich erfolgt sei. Zum Nachweis der Entgeltlichkeit reicht sie exemplarisch drei inhaltlich vergleichbar ausgestaltete "Vereinbarungen" (nachfolgend: "Spieler-Vereinbarung") ein, die zwischen der Beschwerdeführerin (in den Verträgen als "…" bezeichnet) und der X._____ AG sowie dem Verein Z._____ pro Spieler abgeschlossen wurden (Beschwerdebeilagen 2-4).

4.2.1 Gemäss diesen "Spieler-Vereinbarungen" verpflichtet sich die X._____ AG, mit dem Spieler, an dem die Beschwerdeführerin die Rechte hält, während eines definierten Zeitraumes einen Nationalliga-Spielervertrag abzuschliessen und den daraus entstehenden finanziellen Verpflichtungen (Salärzahlungen, Prämien, Berufsschutz etc.) nachzukommen. Die Beschwerdeführerin verpflichtet sich, eine allfällige Transferfinanzierung bezüglich des betroffenen Spielers auch nach Ablauf des Nationalliga-Spielervertrages zu übernehmen, falls sich der Verein Z._____ sowie die X._____ AG und der Spieler auf eine weitere Tätigkeit beim Verein Z._____ einigen. Diesfalls sollen sich die Parteien über die Höhe einer von der X._____ AG an die Beschwerdeführerin zu zahlenden Gebühr verständigen. Die X._____ AG verpflichtet sich gemäss diesen "Spieler-Vereinbarungen" weiter, der Beschwerdeführerin monatlich eine Gebühr zu entrichten. Die X._____ AG wird im Falle einer Spielerausleihe zudem zu 20% an einer allfälligen Leihgebühr beteiligt. Für den Fall einer Weiterveräusserung des Spielers durch die Beschwerdeführerin noch während der Laufzeit des Nationalliga-Spielervertrages wird dem Verein Z._____ ein Vorkaufsrecht eingeräumt. Ausserdem wird der X._____ AG unter bestimmten Bedingungen ein Gewinnanteilsrecht zugestanden, um an einem allfälligen Nettoerlös aus dem Verkauf der Rechte zu partizipieren. Hinsichtlich der er-

wähnten monatlichen Zahlungen erklärt die Beschwerdeführerin, diese seien nicht monatlich geleistet worden, sondern mit dem der X._____ AG zustehenden Gewinnanteil verrechnet worden.

4.2.2 Die Vorinstanz verneint einen Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und der X._____ AG mit der Begründung, anlässlich ihrer Kontrolle bei der Beschwerdeführerin habe sie keine den vertraglichen "Spieler-Vereinbarungen" entsprechenden *monatlichen* Leistungen der X._____ AG an die Beschwerdeführerin festgestellt. Somit sei die Zurverfügungstellung der Spieler unentgeltlich erfolgt.

4.2.3 Der vertragsrechtlichen Ausgestaltung kann bei der Beurteilung der mehrwertsteuerlichen Folgen von wirtschaftlichen Vorgängen Indizwirkung zukommen, dies jedenfalls dann, wenn dem Vertrag auch tatsächlich nachgelebt wird. Massgebend sind indes die tatsächlichen, wirtschaftlichen Verhältnisse (vgl. E. 2.2.1). Entscheidend ist also, ob die Beschwerdeführerin der X._____ AG tatsächlich Leistungen erbracht und hierfür auch eine Gegenleistung erhalten hat.

4.2.3.1 In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die Rechte an den Fussballspielern gehalten hat, und dass sie diese Spieler der X._____ AG überlassen bzw. zur Verfügung gestellt hat. Die X._____ AG hat – das ist ebenfalls unstrittig – mit dem jeweiligen Spieler einen Nationalliga-Spielervertrag abgeschlossen und ist den daraus erwachsenen Pflichten nachgekommen. Dies entspricht ganz dem vertraglich Vereinbarten (vgl. E. 4.2.1). In sachverhaltsmässiger Hinsicht ist überdies unbestritten, dass die Beschwerdeführerin der X._____ AG im Falle eines Verkaufes jeweils einen Gewinn- und im Falle einer Ausleihe jeweils einen Leihgebührenanteil ausgerichtet hat. Diese Zahlungen sind vorliegend allerdings nicht Streitgegenstand, weshalb darauf im Nachfolgenden nicht mehr weiter eingegangen wird (vgl. aber Verfahren A-607/2012). Strittig ist indessen, ob die X._____ AG der Beschwerdeführerin die monatliche Gebühr tatsächlich entrichtet hat.

4.2.3.2 Mehrwertsteuerlich sind diese Vorgänge wie folgt zu beurteilen:

Die Beschwerdeführerin hat der X._____ AG den jeweiligen Spieler überlassen, damit Letztere mit dem betroffenen Fussballspieler einen Nationalliga-Spielervertrag abschliesst. Dadurch, dass im Gegenzug die X._____ AG mit den entsprechenden Fussballspielern jeweils einen Spielervertrag eingeht, erfüllt sie ihre gegenüber der Beschwerdeführerin

eingegangene vertragliche Verpflichtung. Dabei erbringt sie gegenüber der Beschwerdeführerin gleichzeitig eine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Eine innere Verknüpfung bzw. ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Leistungen der Beschwerdeführerin und der Gegenleistung der X._____ AG ist mithin gegeben. Ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch – in der Gestalt eines tauschähnlichen Vorganges – ist deshalb zu bejahen (vgl. E. 2.2.1). Da die Gegenleistung der X._____ AG (bereits) darin besteht, Nationalliga-Spielerverträge abzuschliessen, spielt es – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – für die Frage des Leistungsaustausches keine Rolle, ob die X._____ AG der Beschwerdeführerin zusätzlich die monatliche Gebühr ausgerichtet hat oder nicht. Dies wäre höchstens für die Bemessung der von der Beschwerdeführerin geschuldeten Steuer relevant, wenn sie denn eine solche Gebühr entgegengenommen hätte, was die ESTV in Abrede stellt. Immerhin sei an dieser Stelle angefügt, dass die Beschwerdeführerin für ihre Behauptung, wonach die monatlichen Gebühren bezahlt bzw. mit den Gewinn- und Leihanteilen verrechnet worden seien, keine Belege ins Recht gelegt hat.

Des besseren Verständnisses wegen ist hier klarzustellen, dass sich die vorliegende Konstellation von jener unterscheidet, welche das Bundesgericht im Entscheid 2A.174/2002 vom 23. Dezember 2002 betreffend Spielertransfer beurteilt hat. Während es dort um den Leistungsaustausch zwischen der X. AG und dem Verein FC X. ging, steht vorliegend der quasi vorgelagerte Leistungsaustausch, nämlich derjenige zwischen der Beschwerdeführerin und der X._____ AG, welche die Spieler anschliessend beim Verein Z._____ einsetzt, zur Diskussion.

4.2.4 Wird also zwischen der Beschwerdeführerin und der X._____ AG ein Leistungsaustausch bejaht, mit anderen Worten, hat die Beschwerdeführerin ihre "Eingangsleistungen" (Erwerb der Rechte an Fussballspielern) für steuerliche Zwecke verwendet (Zurverfügungstellung dieser Spieler an die X._____ AG), steht ihr – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – das Recht zu, die damit verbundenen Vorsteuern im gesetzlich zulässigen Umfang geltend zu machen.

Bei diesem Ergebnis erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit den Argumenten der Beschwerdeführerin, wonach ihr das Recht auf Abzug der Vorsteuern wenigstens *teilweise* zugestanden werden müsse. Dies in jenen Fällen, bei denen das Recht am Spieler verkauft worden sei. Nur der Vollständigkeit halber sei in diesem Zusammenhang erwähnt, dass die

Vorinstanz der Beschwerdeführerin das Recht auf Abzug der Vorsteuern in solchen Fällen teilweise gewährt hat (vgl. act. 4, EA Nr. 240'870 vom 22. November 2005, Position 4).

4.2.5 Die Beschwerde ist in diesem Punkt folglich gutzuheissen. Die Sache ist zur Berechnung des Umfangs der Vorsteuerabzugsberechtigung der Beschwerdeführerin an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4.3

4.3.1 Schliesslich legt die Beschwerdeführerin dar, es handle sich bei dem vorliegend gewählten Konstrukt eigentlich um ein blosses "Finanzgeschäft". Die Beschwerdeführerin habe vor allem für die Finanzierung der Transfers der Spieler gesorgt und der X._____ AG finanzielle Mittel zukommen lassen, welche als "Schenkung oder Sanierungsbeiträge" bezeichnet werden könnten. Soweit ihr die Aufgabe zugekommen sei, die Mittel für den Erwerb der Rechte an Fussballspielern zu beschaffen, könne man dies als "reines Finanzierungsinstitut" betrachten. Sie ermögliche den Erwerb der Rechte an den Spielern und stelle diese Rechte der X._____ AG vergünstigt zur temporären Nutzung zur Verfügung. Ein ähnlich aufgebautes Konstrukt sei inzwischen der Mehrwertsteuer stehe", anerkannt und akzeptiert worden. Der einzige Unterschied zwischen diesem "neuen System Investorengruppe" und dem "alten System …" bestehe darin, dass die Rechte an den Spielern im ersten Fall bei der X._____ AG verbleiben würden, während diese in der zweiten Konstellation "in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin geführt", aber während der Vertragsdauer trotzdem der X._____ AG überlassen würden.

4.3.2 Nachdem zwischen der Beschwerdeführerin und der X._____ AG ein Leistungsaustausch zu bejahen ist (vgl. E. 4.2.3), kann von einem "reinen Finanzierungsgeschäft ausserhalb der Mehrwertsteuer" oder von einer "Schenkung oder einem Sanierungsbeitrag" keine Rede sein. Wie die Vorinstanz das "neue System Investorengruppe" mehrwertsteuerlich beurteilt, ist vorliegend somit irrelevant, zumal die Beschwerdeführerin ohnehin selber darauf hinweist, dass sich die vorliegende Konstellation vom "neuen System" unterscheidet.

5.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen (vgl. E. 4.2.4), im Übrigen jedoch abzuweisen. Die Sache ist zur Berechnung der Höhe des Vorsteuerabzugs (E. 4.1 und E. 4.2) an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5.1 Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG sind die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen, wobei sie bei nur teilweisem Unterliegen zu ermässigen sind. Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c, 123 V 159 E. 4b). Die Kosten des vorliegenden Verfahrens belaufen sich auf Fr. 12'000.–. Da die Beschwerdeführerin teilweise als obsiegend gilt, sind ihr entsprechend ermässigte Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 6'000.– aufzuerlegen. Der Vorinstanz sind keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der im vorliegenden Verfahren darüber hinaus geleistete Kostenvorschuss von Fr. 6'000.– ist der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

5.2 Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung wird in Anwendung von Art. 7 Abs. 1 VGKE auf Fr. 9'000.– (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen. Die Sache wird zur Berechnung der Höhe des berechtigten Vorsteuerabzugs an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 12'000.– werden im Umfang von Fr. 6'000.– der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden in diesem Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 12'000.– verrechnet. Der Restbetrag von Fr. 6'000.– wird der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 9'000.– zu entrichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Iris Widmer

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).