Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.174/2002 /zga

Urteil vom 23. Dezember 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller, Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch B&P Tax and Legal AG, Waisenhausplatz 14, Postfach, 3000 Bern 7,

gegen

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

Mehrwertsteuer März 1997 - Dezember 1998 (Spielertransfer),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid
der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 28. Februar 2002.

Sachverhalt:
A.
Bei der X._____ AG handelt es sich um eine seit dem 10. März 1997 im Handelsregister eingetragene Aktiengesellschaft mit Sitz in X._____. Ihr kommt die Aufgabe zu, den Verein FC X._____ in finanzieller und ideeller Art zu unterstützen. Sie nimmt ihre Aufgabe vor allem dadurch wahr, dass sie den FC X._____ vom wirtschaftlichen Risiko im Zusammenhang mit Rechten an Spielern befreit. Sie erwirbt die Rechte an den Fussballspielern in eigenem Namen und auf eigene Rechnung und setzt die Spieler bei verschiedenen Fussballvereinen ein, vor allem aber beim FC X._____.

Die X._____ AG ist seit 1. März 1997 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung als Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Am 20. März 1998 nahm die Eidgenössische Steuerverwaltung eine Mehrwertsteuerkontrolle bei der X._____ AG vor, welche zu einer Steuernachforderung von gesamthaft Fr. .-.– führte (Ergänzungsabrechnungen Nr. 26015, 26016 und 26040). Diese Steuernachforderung beruht auf verschiedenen Positionen. Vorliegend sind einzig noch die Vorsteuerabzüge auf dem Erwerb von Transferrechten an Fussballspielern streitig. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hatte die in der Ergänzungsabrechnung Nr. 26015 vom 15. April 1998 teilweise bewilligten und in den Quartalsabrechnungen geltend gemachten Vorsteuerabzüge für Transferrechte mit Ergänzungsabrechnung Nr. 26040 vom 31. März 1999 rückgängig gemacht.

Mit Entscheid vom 7. Februar 2000 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Steuerforderungen im Betrag von Fr. -.–. Eine Einsprache wies sie am 8. Mai 2001 ab. Sie erwog, soweit die X._____ AG die Fussballspieler, an denen sie die Transferrechte besitze, dem FC X._____ oder Dritten unentgeltlich zur Verfügung stelle, bestehe auf den hierfür bezahlten Rechten kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.
B.
Die X._____ AG führte Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission. Diese wies mit Entscheid vom 28. Februar 2002 die Beschwerde ab.

Die Eidgenössische Steuerrekurskommission erwog, damit die Beschwerdeführerin den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den Transferrechten an Spieler geltend machen könne, müsse sie diese Rechte für steuerbare Zwecke einsetzen. Die Beschwerdeführerin stelle die Fussballspieler dem FC X._____ unentgeltlich zur Verfügung. Das unentgeltliche Zurverfügungstellen von Fussballspielern an den FC X._____ stelle keine steuerbare Ausgangsleistung der Beschwerdeführerin dar. Damit ende mit dem Erwerb der Transferrechte die Kette steuerbarer Umsätze bei der Beschwerdeführerin und stelle das geltende Recht die Beschwerdeführerin einem Endverbraucher gleich, weshalb der Vorsteuerabzug zu verweigern sei. Lediglich dann, wenn die Beschwerdeführerin die Rechte am Spieler einem Drittclub gegen Entschädigung zur Verfügung stelle, liege ein steuerbarer Umsatz vor und bestehe ein entsprechendes Recht auf Vorsteuerabzug. Gemäss der Aufstellung der Beschwerdeführerin sei in den hier fraglichen Perioden (1/97 - 4/98) einzig der Fussballspieler A._____ gegen Entgelt einem Fussballclub ausgeliehen worden, doch habe die Beschwerdeführerin es versäumt, die notwendigen Belege einzureichen. Bezüglich der Spieler B._____ und C._____ decke sich die Ausleihe nicht vollständig mit den hier fraglichen Steuerperioden und lägen zudem keine genügenden Belege vor.

C.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt die X._____ AG Aufhebung des Entscheides der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 28. Februar 2002, soweit der Vorsteuerabzug auf Transferrechten an Spieler verweigert worden sei.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Vor Bundesgericht umstritten ist einzig noch die Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit dem Erwerb von Rechten an Spielern. Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie erwerbe die Rechte am Fussballspieler, um über diese Rechte verfügen und bei einem Weiterverkauf von einer allfälligen Wertsteigerung profitieren zu können. Sie setze die Fussballspieler bei einem Fussballclub (dem FC X._____ oder einem Drittclub) nur deshalb ein, um den Wert dieser Investitionen zu erhalten und zu mehren. Aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht erwerbe sie die Rechte an den Fussballspielern zum steuerpflichtigen Wiederverkauf. Sie erwerbe bzw. verwende die Rechte für steuerbare Zwecke, weshalb die Vorsteuer ungekürzt zum Abzug zuzulassen sei.

Gemäss Art. 29 Abs. 1 der hier noch anwendbaren Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; SR 641.201) kann der Steuerpflichtige in seiner Steuerabrechnungen die ihm von anderen Steuerpflichtigen für Lieferungen und Dienstleistungen in Rechnung gestellte Vorsteuer abziehen, wenn er die Gegenstände oder Dienstleistungen für einen in Art. 29 Abs. 2 MWSTV genannten Zweck verwendet. Zum Vorsteuerabzug berechtigen namentlich die steuerbaren Lieferungen und Dienstleistungen (Art. 29 Abs. 2 lit. a und b MWSTV). Gemäss Art. 4 lit. a und b MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie ġegen Entgeltërbracht werden. Die Entgeltlichkeit ist somit Voraussetzung dafür, dass Lieferungen und Dienstleistungen nach Art. 29 Abs. 2 MWSTV zum Vorsteuerabzug berechtigen. Verwendet ein Steuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die nach Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTV der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (sog. gemischte Verwendung).

Nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen namentlich die von der Steuer ausgenommenen Umsätze sowie nicht als Umsätze geltende oder private Tätigkeiten. Für die in Art. 14 MWSTV von der Steuer ausgenommenen Umsätze wird das in Art. 13 MWSTV ausdrücklich erwähnt. Doch gilt das auch für Tätigkeiten, die nicht als Umsätze gelten, wie sich durch Umkehrschluss aus der Aufzählung der steuerbaren Zwecke in Art. 29 Abs. 1 MWSTV ergibt. Zu diesen N̈icht-Umsätzenżählen namentlich Leistungen, bei denen die charakteristische Gegenleistung nicht gegeben ist, weil sie unentgeltlich erfolgen. Es fehlt am Leistungsaustausch und damit an einer gegen Entgelt erbrachten Lieferung oder Dienstleistung, wie sie Voraussetzung für die Besteuerung ist. Das Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 hält nun ausdrücklich fest, dass in diesen Fällen der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist (vgl. Art. 38 Abs. 4 MWSTG [SR 641.20]und dazu Dieter Metzger, Kurz-Kommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 8 f. zu Art. 38; Bericht der Kommission für Wirtschaft und Ab-

gaben des Nationalrates vom 28. August 1996 zum Mehrwertsteuergesetz, BBl 1996 V 776). Doch galten die entsprechenden Grundsätze bereits unter der hier noch anwendbaren Mehrwertsteuerverordnung.
Wenn daher die Beschwerdeführerin neben dem der Steuer unterliegenden Entgelt von der Steuer ausgenommene Einnahmen erzielt oder Leistungen unentgeltlich erbringt, ist ihr Vorsteuerabzug im Verhältnis dieser Einnahmen zu kürzen.
2.
Eine Dienstleistung liegt nach Art. 6 Abs. 2 MWSTV auch vor, wenn immaterielle Werte oder Rechte überlassen werden. Die Einnahmen aus dem Transfer oder der Ausleihe von Sportlern von einem inländischen Unternehmen an ein anderes inländisches Unternehmen sind daher zu versteuern, unabhängig davon, wie der Transfer oder die Ausleihe abgewickelt wird. Damit die Beschwerdeführerin die Vorsteuer auf ihrer Eingangsleistung, dem Erwerb der Rechte am Fussballspieler, als Vorsteuer zum Abzug geltend machen kann, ist erforderlich, dass sie diese Rechte für einen steuerbaren Umsatz im Sinne von Art. 29 Abs. 2 MWSTV verwendet. Ein steuerbarer Umsatz liegt nach Art. 4 Abs. 1 lit. b MWSTV nur vor, wenn die Überlassung des Rechts gegen Entgelt erfolgt.

Unbestrittenermassen stellt die Beschwerdeführerin die Fussballspieler dem FC X._____ unentgeltlich zur Verfügung. Beabsichtigt der FC X._____, einen Spieler käuflich zu erwerben, so klärt er auf Grund von Ziffer 1.1 des zwischen ihm und der Beschwerdeführerin geschlossenen Vertrages ab, ob die Beschwerdeführerin bereit ist, den entsprechenden Transfer zu finanzieren. Ist diese einverstanden, so kommt die Beschwerdeführerin für die Finanzierung auf, behält die Transferrechte und stellt den Spieler dem Verein FC X._____ unentgeltlich während der vereinbarten Vertragsdauer des Spielervertrages zur Verfügung. Diese Formulierung könnte missverstanden werden: Die Beschwerdeführerin verfügt nicht über eine eigene Mannschaft mit Spielern, sondern lediglich über die Spielerrechte, die sie erwirbt. Davon abgesehen werden aber die Spieler dem Verein FC X._____ unentgeltlich zur Verfügung gestellt, was auch die Nutzung der mit dem Spieler verbundenen Rechte beinhaltet. Ein Einsatz bzw. eine Veräusserung der Spieler ist ohne Zustimmung der Beschwerdeführerin nicht möglich.

Erfolgt aber die Überlassung der Spieler und die damit verbundene Nutzung der Spielerrechte unentgeltlich, so fehlt es an der charakteristischen Gegenleistung und liegt kein steuerbarer Umsatz vor. Das schliesst gemäss Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV den Vorsteuerabzug grundsätzlich aus oder führt nach Art. 32 Abs. 1 MWSTV (gemischte Verwendung) zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges.
3.
Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, dass die Spieler bzw. Spielerrechte primär deswegen erworben werden, weil sie damit den Handel mit Spielerrechten bezwecke und aus dem allenfalls entstehenden Mehrwert einen Gewinn zu erzielen versuche. Im weiteren macht sie geltend, dass ein Einsatz der Spieler beim FC X._____ für die Wertsteigerung nicht erforderlich sei, sondern dass dies auch bei einem Drittclub erfolgen könne. In diesem Fall stehe eine Vorsteuerkürzung nicht in Frage, weil eine Entschädigungsleistung vereinnahmt werde.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Massgebend ist die tatsächliche Verwendung. Die Spieler, an welchen die Beschwerdeführerin die Rechte erworben hat, werden dem FC X._____ unentgeltlich zur Verfügung gestellt, also nicht im Leistungsaustausch. Das berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug. Daneben kann der Handel mit Tansferrechten durchaus ein von der Beschwerdeführerin mit dem Erwerb und dem Verkauf von Spielerrechten angestrebter Zweck sein. Sofern solche Umsätze erzielt worden wären, könnte dies zu einem verhältnismässigen Vorsteuerabzug infolge gemischter Verwendung führen (Art. 32 Abs. 1 MWSTV). Nach den Feststellungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid hat die Beschwerdeführerin eine derartige Verwendung für die hier fraglichen Abrechnungsperioden (Quartale 1/97 - 4/98) nicht genügend substantiiert und auch nicht belegt. Diese den Sachverhalt betreffende Feststellung wird von der Beschwerdeführerin nicht beanstandet und ist für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 2 OG).

Fest steht im Übrigen, dass das Recht zum Vorsteuerabzug auch in den Fällen gegeben ist, in denen die Beschwerdeführerin einen Spieler einem Drittclub gegen Entgelt zur Verfügung stellt. Davon geht auch die Beschwerdeführerin aus. Doch hat die Vorinstanz in diesem Zusammenhang ausführlich dargelegt, dass die

von der Beschwerdeführerin eingereichten Beweismittel entweder solche sind, die nicht den Prüfungszeitraum betreffen oder ungenügend sind. Mit dieser Begründung setzt sich die Beschwerdeführerin nicht auseinander. Sie wendet lediglich ein, es ergäbe sich aus den Angaben der Verwaltung nicht, bei welchen Transfers eine Kürzung der Vorsteuer vorgenommen worden sei. Dabei handelt es sich um die wortwörtliche Wiedergabe der Ausführungen in der Beschwerde an die Vorinstanz, welche jedoch durch die Erwägungen im angefochtenen Entscheid widerlegt worden sind.

4.

Die Beschwerdeführerin wendet noch ein, sie habe dem FC X._____ nur die S̈pielberechtigung, die Lizenz zu spielen, übertragen, nicht aber das immaterielle Recht am Spieler. Das trifft zu und geht aus der Ziffer 1.1. imerwähnten Vertrag hervor. Dort ist festgelegt, dass die Beschwerdeführerin für die Finanzierung von Spielerkäufen aufkommt und die Transferrechte behält, während sie den Spieler dem FC X._____ für die vereinbarte Dauer unentgeltlich zur Verfügung stellt. Das ändert indessen nichts an der mehrwertsteuerrechtlichen Beurteilung, dass die Beschwerdeführerin die Spieler, soweit sie diese dem FC X._____ unentgeltlich zur Verfügung stellt, für einen nicht steuerbaren Zweck (N̈icht-Umsatz) verwendet und hierfür ein Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht besteht.

5.

Der Vorsteuerabzug wurde somit zu Recht nicht gewährt, soweit Spieler und Spielerrechte dem Verein FC X._____ unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurden. Das führt zur Abweisung der Beschwerde. Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 153, 153a, 156 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 5’000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung sowie der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 23. Dezember 2002

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: