Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.175/2002 /zga

Urteil vom 23. Dezember 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

FC X._____,
Beschwerdeführer, 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 (Sponsoring / Spielertransfer),

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

Sachverhalt:
A.
Der FC X._____ ist ein Verein im Sinne von Art. 60 ff. ZGB. Er betätigt sich im Fussball und ist heute mit seiner ersten Mannschaft in der Nationalliga des Schweizerischen Fussballverbandes spielberechtigt. Er ist bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert.
Am 23. Oktober 1996 verlangte die Eidgenössische Steuerverwaltung verschiedene Unterlagen zu den vom FC X._____ eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen. Nach Prüfung der Unterlagen erliess sie am 14. Februar 1997 für die Steuerperiode 1. Quartal 1995 - 2. Quartal 1996 die Ergänzungsabrechnung Nr. 7195582, mit welcher sie einen Betrag von Fr. -.– für infolge gemischter Verwendung zu viel in Abzug gebrachte Vorsteuern einforderte. Am 4. Juli 1997 erging eine weitere Ergänzungsabrechnung Nr. 7745881 für einen Mehrwertsteuerbetrag von Fr. -.–, nachdem der FC X._____ die Steuerabrechnungen für das 3. und 4. Quartal 1996 nicht eingereicht hatte.

In der Folge führte die Eidgenössische Steuerverwaltung an verschiedenen Tagen im Monat März 1998 eine Kontrolle beim FC X._____ durch, die zu einer Steuernachforderung gemäss Ergänzungsabrechnung Nr. 26013 von Fr. - .– (1. Quartal 1995 - 4. Quartal 1997) führte. Grundlage dieser Nachforderung bildeten verschiedene im Anhang zur Ergänzungsabrechnung aufgeführte Steuertatbestände sowie Korrekturen beim Vorsteuerabzug.
Mit Entscheid vom 7. Februar 2000 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Steuernachforderungen gemäss Ergänzungsabrechnungen Nr. 26013, Nr. 7195582 und Nr. 7745881. Eine Einsprache wies sie am 8. Mai 2001 ab.
B.
Der FC X._____ führte Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission. Er beanstandete u.a., dass die so genannten "Sponsoringeinnahmen" vollumfänglich besteuert würden - ohne Aufteilung in steuerbare Werbeleistung und steuerfreien Gönnerbeitrag - und das Recht auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Transfer von Rechten an Fussballspielern nicht in vollem Umfang gewährt werde.

Mit Entscheid vom 28. Februar 2002 wies die Eidgenössische Steuerrekurskommission die Beschwerde ab. Hinsichtlich der Beträge, welche der Verein von Sponsorenvereinigungen einnimmt, bestätigte sie die Praxis, wonach Werbe- und Bekanntmachungsleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen und das gesamte Entgelt, welches der Sponsor für seine Imagepflege aufwende, in die Bemessungsgrundlage falle. In Bezug auf die Kürzung des Vorsteuerabzugsrechts erwog die Steuerrekurskommission, der Beschwerdeführer habe die handelbaren Rechte an den Fussballspielern erworben, um einerseits die Rechte gewinnbringend zu veräussern (steuerbarer Zweck) und andererseits die Spieler bei sportlichen Anlässen einsetzen zu können (nicht steuerbarer Zweck). Das rechtfertige die Kürzung des Vorsteuerabzuges infolge gemischter Verwendung.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt der FC X._____ Aufhebung des Entscheides der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 28. Februar 2002 insoweit, als
1. so genannte "Sponsoringeinnahmen" integral, ohne Aufteilung nach effektiven Werbeleistungen und Gönnerbeiträgen, besteuert werden und
2. das Recht auf Abzug der Vorsteuer im Zusammenhang mit dem Transfer von Rechten an Spielern nicht im vollen Umfang gewährt werde.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Gemäss Art. 4 lit. a und b der hier noch anwendbaren Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; SR 641.201) unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie "gegen Entgelt" erbracht werden. Damit ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Die Leistung, die erbracht wird, ist eine Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung besteht im Entgelt. Nach Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Steuer vom Entgelt berechnet. Zu diesem gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Das Entgelt ist somit Voraussetzung dafür, dass ein Leistungsaustausch vorliegt, und zugleich Berechnungsgrundlage für die Mehrwertsteuer (BGE 126 II 443 E. 6a S. 451 mit Hinweisen).

Für die zu beantwortende Frage, ob und inwieweit Sponsoringleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen, ist folglich von Bedeutung, ob damit ein Leistungsaustausch verbunden ist. Abgrenzungen drängen sich namentlich zu den Spenden, Legaten (Vermächtnissen) und anderen freiwilligen Zuwendungen von Dritten auf. Diese sind in der Mehrwertsteuerverordnung aus dem Jahre 1994 noch nicht geregelt, sondern nur die Subventionen. Gemäss Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV gehören "Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand" nicht zum Entgelt. Zudem ist nach Art. 30 Abs. 6 MWSTV der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, soweit der Steuerpflichtige "Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand" erhält.

Wie das Bundesgericht bereits erkannt hat, sind Subventionen Beiträge, die ohne eine entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet werden. Die Subvention ist an die Erfüllung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Aufgaben geknüpft. Abgesehen von dieser Zweckbindung werden aber Subventionen ohne wirtschaftlich gleichwertige Gegenleistung ausgerichtet. Deshalb sind "Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand" von der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer ausgenommen und ist der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen. Die Kürzung des Vorsteuerabzugs trägt dem Umstand Rechnung, dass der Lieferung oder Dienstleistung, soweit deren Preis durch die Subvention verbilligt ist, keine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht und somit auch kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht (ausführlich dazu BGE 126 II 443 E. 6 S. 450 ff.).

Das Bundesgericht äusserte sich im erwähnten Urteil ebenfalls zur mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung von Spenden, Legaten und anderen freiwilligen Zuwendungen an steuerpflichtige Unternehmen. Spenden erfolgen wie Schenkungen freiwillig; sie unterscheiden sich von der gewöhnlichen Schenkung darin, dass der Schenker mit seiner Zuwendung bezweckt, dass der Empfänger eine bestimmte Aufgabe erfüllt. Wie die Subvention wird die Spende aber nicht hingegeben, damit der Leistungsempfänger eine konkrete Gegenleistung erbringt.

Die Spende ist somit nicht Leistungsentgelt, auch wenn sie dem Empfänger dazu dient, eine Tätigkeit auszuüben. Es rechtfertigt sich daher, Spenden an steuerpflichtige Unternehmen den Subventionen gleichzustellen und sie nicht als steuerbare Umsätze zu behandeln. Soweit ein Steuerpflichtiger neben sonstigem Entgelt solche Zuwendungen erhält, fliessen diese daher nicht in die Bemessungsgrundlage ein und ist zudem der Vorsteuerabzug im Verhältnis dieser Einnahmen zu kürzen (BGE a.a.O., E. 8 S. 458 ff.). Allerdings ist im Einzelfall genau zu prüfen, ob eine freiwillige Zuwendung oder ein Leistungsentgelt vorliegt.
2.
Nach diesen Grundsätzen ist auch zu entscheiden, inwieweit Sponsoringleistungen als steuerbares Entgelt in die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer einfliessen und ein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht.

Das Bundesgericht nahm im Urteil 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 (Pra 2002 Nr. 53 S. 296) für den Bereich Kultursponsoring zu dieser Frage Stellung. Es geht daraus hervor, dass unter dem Begriff Sponsoring allgemein die Gewährung von Geldleistungen und geldwerten Vorteilen durch Unternehmen verstanden wird, welche damit Personen, Gruppen oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, sozialen und ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen fördern wollen und gleichzeitig eigene, unternehmensbezogene Marketing- und Kommunikationsziele anstreben. Der Begriff wird in der Praxis aber nicht einheitlich verwendet. Es werden darunter Werbeleistungen, Zuschüsse, Gönner- und Donatorenbeiträge, aber auch Spenden und Legate subsumiert (Urteil 2A.150/2001, a.a.O., E. 5, mit Literaturhinweisen). Für Sponsorenleistungen, die in direktem Zusammenhang mit geschäftlichen Aktivitäten stehen, darf in der Regel dennoch angenommen werden, dass damit ein Leistungsaustausch verbunden ist. Mit der namentlichen Nennung von kommerziell tätigen Unternehmen in der Sponsorenliste (beispielsweise eines Festivalprogramms) erbringt das gesponserte Unternehmen der Sponsorschaft eine entgeltliche Leistung, von der erwartet werden darf, dass sie auch
entsprechende Public-Relations-Wirkungen zur Folge hat (Urteil 2A.150/2001, a.a.O., E. 6b). Ähnlich entschied das Bundesgericht bereits in ASA 71, 157 E. 10 in Bezug auf so genannte Propagandabeiträge, die von bestimmten Personen an einen Kur- und Verkehrsverein zur Abgeltung von Bekanntmachungsleistungen erbracht wurden.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung geht in ihrer Praxis - richtigerweise - davon aus, dass Sponsoringleistungen insoweit als steuerbare Umsätze gelten, als es sich um Werbe- und Bekanntmachungsleistungen handelt, dagegen Spenden und Sponsorenbeiträge in Geld oder Naturalleistungsformen ohne Gegenleistung nicht der Besteuerung unterliegen (vgl. Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Rz. 261 und 356a). Die Abgrenzung ergibt sich aus den einschlägigen Branchenbroschüren. Daraus ist ersichtlich, dass z.B. eine entgeltliche Leistung angenommen wird, wenn der Spender in einem Mitteilungsblatt unter Hinweis auf seine berufliche, gewerbliche oder unternehmerische Tätigkeit namentlich genannt wird. Eine Erwähnung von Privatpersonen ohne jeglichen Hinweis auf eine geschäftliche Tätigkeit wird demgegenüber nicht als Werbeleistung betrachtet (vgl. etwa Branchenbroschüre vom Juli 1995 für den Sport, S. 23 f. Ziff. 4.1.4; Merkblatt Nr. 29 vom Juni 1998 über kulturelle, sportliche und andere Publikums- oder Festanlässe, S. 5 Ziff. 2.4). Ausführlich behandelt wird die Frage des Sponsorings in der im Zusammenhang mit der Einführung des Mehrwertsteuergesetzes erlassenen Wegleitung 2001 für Mehrwertsteuerpflichtige (Ziff. 412 ff.). Damit
wird die unter der Geltung der Mehrwertsteuerverordnung entwickelte Praxis weitergeführt und in Einzelfragen verfeinert (vgl. Urteil 2A.150/2001, a.a.O., E. 5c).
3.
3.1 Der Beschwerdeführer erhält von der so genannten Sponsorenvereinigung "X._____ Unternehmen für den FC X._____" jährlich einen Betrag, dessen Höhe nicht im Voraus feststeht. Er erwähnt die Mitglieder der Sponsorenvereinigung in jedem Matchprogramm sowie im offiziellen Y._____ Magazin mit den Firmenlogos. Bei den Mitgliedern der Sponsorenvereinigung - X._____ Unternehmen - handelt es sich um wirtschaftlich orientierte, gewinnstrebige Unternehmungen. Auch die vom Beschwerdeführer im offiziellen Magazin genannten weiteren Hauptsponsoren sind solche Unternehmen. Dieser von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt ist unbestritten und für das Bundesgericht grundsätzlich bindend (Art. 105 Abs. 2 OG). Der Beschwerdeführer wendet jedoch ein, er erbringe seine Leistung freiwillig, ohne rechtliche Verpflichtung. Seitens der Sponsorenvereinigung werde nicht mit einer Werbeleistung gerechnet. Diese würde selbst dann bezahlen, wenn seitens des Beschwerdeführers die Werbeleistungen ausblieben. Die Sponsorenbeiträge seien daher nicht Entgelt für Leistungen des Beschwerdeführers.

3.2 Dieser Beschwerdeeinwand verlangt eine etwas eingehendere Betrachtung zum Begriff des Leistungsaustausches. Damit ein Leistungsaustausch vorliegt, muss zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben sein. Schon unter der Warenumsatzsteuer musste zwischen der Lieferung und der geldwerten Gegenleistung ein ursächlicher Zusammenhang bestehen, wie das namentlich beim zweiseitigen Vertrag der Fall ist. Doch ist für die Annahme eines Leistungsaustausches ein Vertragsverhältnis nicht zwingend erforderlich. Es genügt, wenn das steuerpflichtige Unternehmen tätig wird und seine Leistung die Gegenleistung auslöst. Das namentlich vom Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuHG) mit dem Entscheid Tolsma aufgestellte Erfordernis, dass ein Leistungsaustausch nur dann vorliege, wenn diesem ein Rechtsverhältnis zugrunde liege, wurde für das schweizerische Recht weder von der Eidgenössischen Steuerrekurskommission noch vom Bundesgericht übernommen; es wurde in der Doktrin auch kritisiert (vgl. Urteil EuHG vom 3. März 1994, Rs. C-16/93, Slg. 1994 I-743, und hierzu den Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 24. April 1997, E. 4a, publ. in: MWST-Journal, 1997 S. 122, mit Hinweisen zur Doktrin). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst.
Wenn daher der Beschwerdeführer geltend macht, dass er gegenüber der Sponsorenvereinigung keinen durchsetzbaren Rechtsanspruch besitze, er die Werbeleistungen im Matchprogramm "vielmehr aus reiner Dankbarkeit und in Anerkennung der Leistungen der Sponsorenvereinigung" erbringe, gehen die Vorbringen an der Sache vorbei. Wesentlich ist, dass die Werbeleistungen des Beschwerdeführers mit den Leistungen der Sponsorenvereinigung verknüpft und durch diese verursacht sind. Die gegenteilige Behauptung widerspricht der Lebenserfahrung. Sponsoring im Sport dient Unternehmen vorab dazu, sich einem breiten, sportlich interessierten Publikum bekannt zu machen und sich zu profilieren. Für Sponsorenleistungen, die im Zusammenhang mit den geschäftlichen Aktivitäten der Unternehmung stehen, darf daher angenommen werden, dass das Unternehmen sie erbringt, weil es sich davon eine Public-Relations-Wirkung erhofft. Die namentliche Erwähnung kommerziell tätiger Unternehmen in der Sponsorenliste ist daher eine Leistung (Bekanntmachung), von der erwartet werden darf, dass sie auch entsprechende Wirkungen entfalten wird.
3.3 Eine Aufteilung in ein Leistungsentgelt für die Werbe- oder Bekanntmachungsleistung einerseits und einen unentgeltlichen Spendenanteil andererseits ist nicht vorzunehmen. Für die Frage des Leistungsaustausches kann es auch keine Rolle spielen, ob Leistung und Gegenleistung wertmässig in einem vernünftigen Verhältnis stehen oder ob darin noch Goodwill-Leistungen, Sympathiezuwendungen des Patrons aus der Unternehmenskasse und dergleichen enthalten sind, wie der Beschwerdeführer einwendet. Es genügt, dass Leistung und Gegenleistung innerlich verknüpft sind, die eine Leistung ohne die andere somit nicht erfolgen würde. Diese Auffassung rechtfertigt sich um so mehr, als Sponsoringleistungen sich nicht auf reine Werbeleistungen reduzieren lassen, sondern darüber hinaus als indirekte Werbung der Imagepflege der Unternehmung dienen. Das zeigt sich auch darin, dass kommerziell tätige Unternehmen in der Praxis Sponsorenleistungen der hier in Frage stehenden Art regelmässig aus ihrem Werbebudget finanzieren und sie bis zu einem gewissen Mass als Gewinnungskosten steuerlich in Abzug bringen (Urteil 2A. 150/2001, a.a.O., E. 6b; Brülisauer/Kuhn, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, N 190 zu Art. 58 DBG).

Weshalb diese Betrachtungsweise im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung kommen soll, legt der Beschwerdeführer nicht dar. Namentlich macht er nicht geltend, dass es sich bei einzelnen Gönnern nicht um kommerziell tätige Unternehmen handelt. Eine Aufteilung in ein Leistungsentgelt einerseits und in einen unentgeltlichen Spendenanteil ist demnach weder für die von der Sponsorenvereinigung noch von den weiteren Gönnervereinigungen (Y._____ u.a.) erbrachten Leistungen vorzunehmen. An dieser Qualifikation ändert nichts, dass der Beschwerdeführer mit einzelnen Mitgliedern der Sponsorenvereinigung daneben separate Werbeverträge mit genauem Leistungsbeschrieb unterhält, wie er geltend macht. Vielmehr sind Bekanntmachungs- und Werbeleistungen unabhängig vom Leistungsbeschrieb im Einzelfall mehrwertsteuerrechtlich einheitlich zu beurteilen.
4.
Die weiteren Einwendungen des Beschwerdeführers sind offensichtlich unbegründet. Er macht geltend, die Sponsorenvereinigung habe sich inzwischen aufgelöst und ihre Mitglieder seien Aktionäre der X._____ AG geworden; damit sei es mehrwertsteuerrechtlich völlig unverfänglich geworden, wenn die in der Aktiengesellschaft zusammengefassten Sponsoren ihn unterstützen würden, weil in der Aktiengesellschaft den Leistungen der Aktionäre keine Gegenleistung gegenüberstehe. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Sachverhalt so zu beurteilen ist, wie er sich verwirklicht hat. Ob sich ein wirtschaftlich ähnliches Resultat steuerlich vorteilhafter

verwirklichen liesse, ist demgegenüber Sache der Steuerplanung und hier nicht relevant, wie die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht bemerkt.
Der Beschwerdeführer legt des Weiteren dar, die Sponsorenvereinigung habe nie in seinem Namen und auf seine Rechnung gehandelt. Er übersieht, dass die Sponsorenvereinigung auch als Vermittlerin im Namen und auf Rechnung ihrer Mitglieder aufgetreten sein kann (und dies die Ansicht der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid ist, auch wenn es sich nicht direkt um einen Fall von Art. 10 Abs. 1 MWSTV handelt). In der Beschwerde wird nicht dargelegt, weshalb diese Auffassung auf einem offensichtlich unrichtig festgestellten Sachverhalt im Sinne von Art. 105 Abs. 2 OG beruhen sollte. Es ist daher richtig, für die Bemessung der Mehrwertsteuer auf die von der Sponsorenvereinigung an den Beschwerdeführer geleisteten Beiträge abzustellen. Im Übrigen hat die Vorinstanz dargelegt, dass von einer steuerbaren Leistung auch dann auszugehen wäre, wenn die Sponsorenvereinigung gegenüber dem Beschwerdeführer in eigenem Namen und auf eigene Rechnung gehandelt hätte. In diesem Fall hätte der Beschwerdeführer an die Vereinigung geleistet.
5.
5.1 Der Beschwerdeführer beanstandet die Kürzung des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit dem Erwerb von Transferrechten an Spielern. Er macht geltend, Transferrechte würden erworben, um über diese Rechte bzw. deren Wert verfügen und bei einem Weiterverkauf von einer allfälligen Wertsteigerung profitieren zu können. Diese Rechte würden für steuerbare Zwecke verwendet, weshalb die Vorsteuer ungekürzt zum Abzug geltend gemacht werden könne.

Es geht bei diesem Einwand um das Problem der so genannten gemischten Verwendung. 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. Zum Vorsteuerabzug berechtigen namentlich die steuerbaren Lieferungen und Dienstleistungen (Art. 29 Abs. 2 lit. a und b MWSTV ). Ist hingegen ein Umsatz (in den von Art. 14 MWSTV aufgezählten Fällen) von der Steuer ausgenommen, dann ist auch der Vorsteuerabzug nicht zulässig, wie Art. 13 MWSTV klar stellt. Von der Steuer ausgenommen sind u.a. nach Art. 14 Ziff. 12 lit. e MWSTV die sportlichen Anlässe, bei denen ein Entgelt verlangt wird. Soweit der Beschwerdeführer neben dem der Steuer unterliegenden Entgelt von der Steuer ausgenommene Einnahmen erzielt, namentlich aus Sportveranstaltungen, ist daher sein Vorsteuerabzug im Verhältnis dieser Einnahmen zu kürzen.
5.2 Die Vorinstanz führt im angefochtenen Entscheid aus, der Beschwerdeführer setze seine Fussballspieler bei Sportveranstaltungen regelmässig ein. Die dabei erzielten Umsätze seien als dem Publikum im Rahmen von sportlichen Anlässen erbrachte Dienstleistungen von der Steuer ausgenommen (Art. 14 Ziff. 12 lit. e MWSTV). Der Eingangsumsatz - Erwerb der Rechte am Fussballspieler - werde daher sowohl für Zwecke verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigten, wie auch für andere Zwecke, weshalb der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen sei (Art. 32 Abs. 1 MWSTV). Die Vorinstanz geht dabei von den zutreffenden rechtlichen Voraussetzungen aus und hat den Sachverhalt richtig gewürdigt. Sie hat dargelegt, das primäre Ziel des Beschwerdeführers - wie jedes anderen Fussballclubs - bestehe darin, die Spieler bei den verschiedenen Sportveranstaltungen einzusetzen. Dem Beschwerdeführer komme es auf den sportlichen Erfolg an, weil davon die wirtschaftliche Zukunft des Fussballclubs abhänge. Die durch den Erwerb und das Halten von Spielern allenfalls entstehende Wertsteigerung der Spielerrechte stelle für den Beschwerdeführer eine mögliche Zielsetzung und Einnahmequelle dar. Ohne regelmässigen Einsatz der Spieler im Rahmen
von Sportanlässen sei dies aber nicht möglich, weil die Transferrechte an Wert verlieren würden. Der Einsatz im Rahmen von Sportanlässen sei daher unumgänglich. Da es sich dabei um von der Steuer ausgenommene Umsätze handle, sei der Vorsteuerabzug zu kürzen.
Diesen Erwägungen ist beizupflichten. Der Beschwerdeführer wendet ein, der Fussballspieler werde nur deshalb für Spiele eingesetzt, um den Wert der Investitionen in den Spieler bzw. den Wert der Rechte zu mehren und zu schützen. Das mag zutreffen, ändert aber nichts an der mehrwertsteuerrechtlichen Qualifikation. Tatsache ist, dass die Spieler für sportliche Anlässe eingesetzt werden. Diese Umsätze sind von der Steuer klarerweise ausgenommen, ohne dass es dabei auf das Motiv des Beschwerdeführers ankäme oder darauf, ob die Rechte an den Spielern noch anderweitigen Umsätzen (Transferumsätzen) zugeführt werden. In der Praxis wird eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den Ausgangsumsätzen und den Vorsteuern verlangt, wobei ein Vorsteuerabzug nicht nur bei direktem Zusammenhang zwischen der Eingangsleistung und dem Ausgangsumsatz zu gewähren ist, sondern auch dann, wenn der Ausgangsumsatz mit Hilfe der bezogenen Leistungen ausgeführt

wird (Camenzind/Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 383 Rz. 894-897). Dieser Zusammenhang ist hier zwischen dem Erwerb der "Spielerrechte" (Eingangsumsatz) und dem Einsatz der Spieler für Sportanlässe (Ausgangsumsatz) zweifellos gegeben, auch wenn für die Leistungserstellung beim Ausgangsumsatz weitere Vorleistungen erforderlich sind, namentlich die Lizenz des Verbandes, den Spieler einsetzen zu dürfen. Das rechtfertigt die verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugsrechts infolge gemischter Verwendung (Art. 32 Abs. 1 MWSTV).

6.

Im Kontrollbericht der Eidgenössischen Steuerverwaltung wurde der Schlüssel für die verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges errechnet durch Aufteilung aller nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze (u.a. Einkünfte aus der Meisterschaft) im Verhältnis zu den Gesamtumsätzen, in denen auch die Transfererträge enthalten sind. Der Beschwerdeführer hat nicht dargelegt, welche Spieler an andere Clubs ausgeliehen wurden oder verletzungshalber oder aus anderen Gründen ausfielen, so dass der Vorsteuerabzug nicht zu kürzen wäre. Da die Methode, nach welcher die Kürzung des Vorsteuerabzugs berechnet wurde, nicht umstritten ist, ist die Beschwerde auch in diesem Punkt unbegründet.

Das führt zur Abweisung der Beschwerde. Die bundesgerichtlichen Kosten sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 153, 153a, 56a OG). Anspruch auf eine Parteientschädigung besteht nicht.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 10'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, 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: