Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1443/2006
{T 0/2}

Urteil vom 25. September 2007

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Daniel Riedo,
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTV / 1. Quartal 1995 bis
2. Quartal 1999; Sponsoring, etc.).

Sachverhalt:

A.
Der X._____ ist ein Verein mit Sitz in ...; er bezweckt die Organisation von Skiwettkämpfen. Dem Verein stehen neben dem Kapital und Ertrag des Vereinsvermögens sowie Darlehen und freiwilligen Zuwendungen insbesondere die Erträge aus der Durchführung von Wettkämpfen zur Verfügung. Der X._____ ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
Zwischen dem 21. Juni und dem 20. September 1999 führte die ESTV beim X._____ eine Kontrolle durch, die die Steuerperioden vom 1. Quartal 1995 bis zum 2. Quartal 1999 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 1999) umfasste. Gestützt darauf machte die ESTV mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 18. November 1999 einen Betrag von Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins seit 15. Juli 1999 (mittlerer Verfall) sowie mit der EA Nr. ... vom 18. November 1999 einen Betrag von Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins seit 30. Dezember 1997 (mittlerer Verfall) geltend.

Die Verwaltung begründete diese Nachforderung insbesondere mit dem mehrwertsteuerpflichtigen Sponsoringumsatz, der vom X._____ nicht abgerechnet worden sei. Der Verein habe ausserdem die ausgewiesenen Kosten für Unterkunft und Verpflegung seiner Helfer in der Abrechnung nicht angeführt; auch der Umsatz des X._____ mit Skipässen und VIP-Eintritten unterliege der Mehrwertsteuer.

C.
Gestützt auf ein Schreiben des X._____ vom 28. Juni 2000 erliess die ESTV am 28. Juni 2000 einen (formellen) Entscheid betreffend die EA Nr. ... und am 29. Juni 2000 einen solchen betreffend die EA Nr. ..., mit denen die Mehrwertsteuerforderungen bestätigt wurden. Gegen diese beiden Entscheide erhob die X._____ am 30. August 2000 Einsprache und reichte am 27. September 2004 bei der Verwaltung eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ein:

„A. Teilweiser Rückzug
Die Einsprache vom 30. August 2000 wird bezüglich der folgenden An-

träge zurückgezogen:
1. Einsprache II., Ziff. 2.2.2: Kürzung des Rechts auf Abzug der Vorsteuern infolge vereinnahmter Spenden, Gönner- und Donatorenbeiträge,
2. Einsprache II., Ziff. 2.2.3: Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland
B. Fortführung Einspracheverfahren
Bezüglich der nachfolgend aufgeführten Anträge wird die Einsprache ausdrücklich aufrecht erhalten:
3. Einsprache II., Ziff. 2.2.1: Sponsoringeinnahmen
Die von der HA Mehrwertsteuer anlässlich der Revision schätzungsweise ermittelten Umsätze für die Perioden vom 1. Januar 1995 bis 31. Mai 1999 von total CHF ... erweisen sich als viel zu hoch. Unser Mandant hat in der Zwischenzeit diese Leistungen nachfakturiert und den jeweiligen Leistungserbringern die entsprechenden Fakturen zugestellt. Wir lassen Ihnen diese Fakturen im Totalbetrag von Fr. ... zugehen (Beilage 1). Gleichzeitig sind diese Rechnungen nun auch bei der Ermittlung des Vorsteuerabzugs zu berücksichtigen.
4. Einsprache II., Ziff. 2.2.4: Steuerpflicht im Kalenderjahr 1997.
5. Einsprache II., Ziff. 2.2.5: Verpflegung und Unterkunftsleistungen an Helfer.
6. Einsprache II., Ziff. 2.2.6: Eintritte mit VIP- oder Skipässen.
C. Nachträglich zugestellte Rechnungen
7. Y._____.
Diese Unternehmung hat im Dezember 2003 unserem Mandanten für die von ihr in den Jahren 1998 und 1999 erbrachten Leistungen Rechnungen im Betrag von CHF ... bzw. CHF ... gestellt. Wir lassen Ihnen diese Rechnungen zur Berücksichtigung im vorliegenden Verfahren sowohl auf der Leistungseingangs- wie auch der Leistungsausgangsseite (also Steuer wie Vorsteuerabzug) zugehen (Beilage 2). Insbesondere ist zu beachten, dass damit der anlässlich der Revision in Rechnung gestellte, geschätzte Wert von CHF ... zu streichen ist.
8. Z._____
Schliesslich stellen wir Ihnen zwei Rechnungen der Z._____ für anlässlich des Rennens von 1999 erbrachte Güter- und Personentransporte sowie die entsprechenden Gegenrechnungen des X._____ zu (Beilage 3). Hierzu sei festgehalten, dass dieser Umsatz im Rahmen der durchgeführten Revision nicht berücksichtigt wurde. Wir ersuchen Sie, auch diese Fakturen in das vorliegende Verfahren miteinzubeziehen.“

D.

Mit dem Einspracheentscheid vom 14. März 2005 erkannte die ESTV wie folgt:

„1. Die Entscheide der ESTV vom 28. und 29. Juni 2000 sind im Umfang von Fr. ... (EA Nr. ..., Ziff. 1) und Fr. ... (EA Nr. ..., Ziff. 1) sowie auch die Beträge der betreffenden Ziff. 2 und 3 der durch die angefochtenen Entscheide bestätigten EA's in Rechtskraft erwachsen.

2. Die Einsprache des X._____ vom 30. August 2000 wird im Übrigen abgewiesen.

3. Der Einsprecher schuldet der ESTV für die Steuerperioden des 1. Quartals 1995 bis zum 2. Quartal 1999 (Zeit zwischen dem 1. 1. 1995 und dem 30. 6. 1999):

a) Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins seit 16. Juli 1999 (mittlerer Verfall; bezüglich EA Nr. ...).

b) Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins seit 1. Januar 1998 (mittlerer Verfall; bezüglich EA Nr. ...)

./. Fr. ... Steuerguthaben 4. Quartal 1998, Valuta 28. 2. 1999

./. Fr. ... Zahlung vom 1. 2. 2000

Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins seit 1. Januar 1998, sowie

Fr. ... Verzugszins bis zur geleisteten Zahlung bzw. Steuergutschrift. ...“

Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, anlässlich der Kontrolle sei festgestellt worden, dass der X._____ gegenüber den Sponsoren Werbeleistungen selbst erbringe oder ihnen aber das Recht einräume, ihre Produkte vor Ort selber zu bewerben und/oder zu verkaufen. Gemäss Art. 6 der Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) liege eine Dienstleistung auch dann vor, wenn immaterielle Werte und Rechte überlassen würden; die Nachbelastung erweise sich in diesem Punkt als rechtmässig. Bei den vom X._____ eingereichten Rechnungen, ausgestellt in den Jahren 2000 und 2001, handle es sich um nachträgliche Fakturierungen des X._____ gegenüber „Sponsoren“, die den kontrollierten Zeitraum betreffen. Damit sollten die im Kontrollzeitraum schätzungsweise ermittelten Umsätze von Fr. ... auf Fr. ... nachträglich korrigiert werden; überdies sollten diese Fakturen auch hinsichtlich der Ermittlung des betreffenden Vorsteuerabzugs berücksichtigt werden, was alles unzulässig sei. Die Rechnungen würden durch Gegenüberstellung der erbrachten Leistungen zwischen dem X._____ und dem „Sponsor“ jeweils einen ausgeglichenen Saldo (von Fr. 0.--) ergeben.

Was die „Verpflegungs- und Unterkunftsleistungen an Helfer“ betreffe, würden die Helfer einen Beitrag zum Gelingen des vom X._____ veranstalteten Rennens erbringen und würden dafür nicht pekuniär abgegolten, sondern durch Restaurations- und/oder Beherbergungskosten in Naturalien bezahlt; dabei handle es sich um eine von diesem Personenkreis bezogene Gegenleistung.

Bezüglich „VIP-Eintritten und Skipässen“ könne bei einer Verknüpfung eines Eintritts zu einer Sportveranstaltung mit einer anderen (steuerbaren) Leistung keine Aufteilung in ein Leistungsentgelt für die Werbe- oder Bekanntmachungsleistung und einen unentgeltlichen Spendenanteil stattfinden. Die Gesamtleistung sei bei den – sowohl einen Eintritt zu einem Sportanlass als auch Beförderungsleistungen umfassenden – VIP- bzw. Skipass zu versteuern.

Bezüglich der Mehrwertsteuerpflicht für das Jahr 1997 habe der X._____ nach eigenen Angaben im Jahr 1996 lediglich einen steuerpflichtigen Umsatz von Fr. ... erzielt, sich jedoch trotzdem nicht bei der ESTV als Mehrwertsteuerpflichtiger abgemeldet. Da es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Selbstveranlagungssteuer handle, habe der Verein die Verpflichtung gehabt, die Abmeldung bei der Verwaltung vorzunehmen, was er jedoch unterlassen und damit für die Mehrwertsteuerpflicht optiert. Dazu komme, dass der X._____ – wie er selbst ausführe – im Kalenderjahr 1997 unter dem Hinweis auf die Mehrwertsteuer Leistungen an Dritte fakturiert habe.

E.

Mit Eingabe vom 27. April 2005 erhebt der X._____ (Beschwerdeführer) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde mit den Rechtsbegehren, den Einspracheentscheid der ESTV vom 14. März 2005 aufzuheben und die vom Beschwerdeführer bezahlten Steuern vollumfänglich wieder gutzuschreiben, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

In seiner Begründung führte der Beschwerdeführer insbesondere aus, um das Skirennen überhaupt durchführen zu können, müsse der Verein mit verschiedenen Gönnern und Sponsoren zusammen arbeiten, vor allem in den Bereichen Verpflegung und Kommunikation. Dabei werde diesen Partnern das Recht zugestanden, ihre Produkte vor Ort zu bewerben oder zu verkaufen. In den meisten Fällen würden diesen Gönnern und Sponsoren zudem Eintrittsbillette zur Verfügung gestellt. Die bisherige bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach

eine Aufteilung in ein Leistungsentgelt für die Werbe- und Bekanntmachungsleistungen einerseits und einen unentgeltlichen Spendenanteil andererseits nicht vorzunehmen sei, könne auf den zu beurteilenden Sachverhalt nicht angewendet werden. Vorliegend müssten zahlreiche Verträge mit verschiedenen Leistungen oder eben Nichtleistungen voneinander abgegrenzt und dürften nicht in einen Topf geworfen werden. Da aber die Überprüfung jeder einzelnen Vereinbarung mit unverhältnismässigem Aufwand verbunden sei und rückwirkend nur mehr schwer durchgeführt werden könne, werde beantragt, den Anteil der nicht steuerbaren Spenden- und Gönnerbeiträge ermessensweise auf 50% des gesamten Umsatzes aus Sponsoringleistungen festzusetzen. Der Beschwerdeführer habe im Rahmen des Einspracheverfahrens insgesamt 30 Rechnungen für von ihm im Kontrollzeitraum gegenüber Sponsoren erbrachte Leistungen eingereicht. Die ESTV habe diese vor allem deshalb nicht berücksichtigt, weil aus den nachgereichten Fakturen der effektive Leistungsumfang nicht entnommen werden könne und es müsse sichergestellt sein, dass die jeweiligen Leistungserbringer in ihren Buchhaltungen jene Leistungen ebenfalls verbucht hätten. Es könne aber nicht angehen, dass die Verwaltung für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs zusätzliche Voraussetzungen verlagen würde, die über die Bestimmungen von Art. 29 MWSTV hinausgingen.

Bei den an die Helfer erbrachten Verpflegungs- und Unterkunftsleistungen handle es sich um zwei Leistungsaustauschverhältnisse. Es liege ein Leistungsaustausch zwischen dem Hotelier und dem Helfer vor, wobei die Geldleistung durch einen Dritten, den Beschwerdeführer, erbracht werde. Im Bereich der Mehrwertsteuer sei es unerheblich, ob das Entgelt vom Leistungsempfänger oder von einem Dritten geleistet werde. Für die Erbringer der Verpflegungs- und Unterkunftsleistungen stelle das vom Beschwerdeführer bezahlte Entgelt eine in die Mehrwertsteuer fallende Bemessungsgrundlage dar. Anders verhalte es sich beim zweiten Austauschverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und den Helfern. Der Beschwerdeführer übernehme die von den Erbringern der Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen gegenüber den Helfern erbrachten Dienstleistungen zur Bezahlung, damit er die von diesen Personen erbrachte Arbeitsleistung in Anspruch nehmen könne. Bei diesem Leistungsaustauschverhältnis bestehe die Primärleistung in der Erbringung der Arbeitsleistung durch die Helfer zugunsten des Beschwerdeführers, der diesen Personen kein Arbeitsentgelt ausrichte, sondern Sachleistungen erbringe. Auf

Seiten des Vereins fehle es an einem steuerpflichtigen Ertrag; einen solchen erzielten aber die Helfer, wobei zu berücksichtigen sei, dass diese nicht mehrwertsteuerpflichtig seien. Entscheidend sei der Umstand, dass der Beschwerdeführer durch den Einsatz der Helfer keinen Ertrag erziele, sondern nur einen entsprechenden Aufwand zu tragen habe.

Unmittelbar dem Publikum gegenüber erbrachte kulturelle Dienstleistungen – wie sportliche Anlässe – seien von der Mehrwertsteuer ausgenommen, sofern hierfür ein besonderes Entgelt verlangt werde. Die ESTV habe die Eintritte in das Skirennen mit VIP- und Skipässen nachbelastet mit der Begründung, es handle sich um eine steuerbare Gesamtleistung des Beschwerdeführers. Die Nebenleistungen (Transportleistungen, Verpflegung, Sponsoring) würden stets und ausschliesslich anlässlich des Skirennens erbracht. Diese Dienstleistungen gehörten wesensmässig zusammen und seien untrennbar miteinander verbunden, es handle sich um ein Leistungspaket. Die Annahme einer unselbständigen Nebenleistung, die mit der Hauptleistung verbunden sei, setze voraus, dass sie mit der Hauptleistung eng zusammen hänge und diese wirtschaftlich ergänze, verbessere oder abrunde. Da diese weiteren Leistungen nur deshalb ausgerichtet würden, weil gleichzeitig das Skirennen stattfinde, sei erstellt, dass der Eintritt zu dieser Sportveranstaltung als Hauptleistung anzusprechen sei; die Transportleistungen, Verpflegung, etc. seien als Nebenleistung zu qualifizieren, welche das Schicksal der Hauptleistung teilten.

Infolge der Absage der 1996 geplanten Rennen sei der Beschwerdeführer für das Jahr 1997 nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen; die steuerbaren Umsätze des Jahres 1996 hätten sich auf lediglich Fr. ... belaufen und damit die massgebliche Umsatzgrenze nicht erreicht. Die ESTV mache geltend, der Beschwerdeführer habe sich bei ihr aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen nicht abgemeldet. Nach Ansicht des Beschwerdeführers seien die Vorschriften über die formelle Abmeldung in komplexen Situationen von einem Mehrwertsteuerpflichtigen kaum mehr zu bewältigen. Es sei eine unzulässige Überdehnung des Begriffs der Selbstveranlagungssteuer, wenn darunter auch die Pflicht des Mehrwertsteuerpflichtigen zu einer formellen Abmeldung subsumiert werde. Dazu komme, dass den vom Verein eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen über das Jahr 1996 mit sehr geringen Umsätzen die Qualität einer formellen Abmeldung zuzusprechen sei.

F.
Mit der Vernehmlassung vom 12. Juli 2005 beantragt die ESTV eine kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie insbesondere aus, erst im Lauf des Rechtsmittelverfahrens habe der Beschwerdeführer zahlreiche Rechnungen erstellt, aus denen jedoch Art, Gegenstand und Umfang der Leistung im Zusammenhang mit dem Sponsoring nicht entnommen werden könnten. Nur schon aus diesem Grund dürften diese vom Verein ins Recht gelegten Unterlagen nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen werden. Die Verpflegung und Unterbringung von (ehrenamtlichen) Helfern gelte als Leistung des Beschwerdeführers diesen gegenüber und er könne, sofern die Voraussetzungen nach Art. 28 ff. MWSTV erfüllt seien, auf den ihm dafür in Rechnung gestellten Leistungen den Vorsteuerabzug geltend machen. Im Rahmen der Kontrolle sei keine Ausscheidung in steuerbare und steuerausgenommene Eintritte betreffend VIP- und Skipässe vorgenommen worden, eine Aufteilung in ein Leistungsentgelt für die Werbe- und Bekanntmachungsleistung einerseits und einen unentgeltlichen Spendenanteil andererseits finde nicht statt. Da die Gesamtleistung steuerbar sei, finde auch keine Aussonderung der allenfalls von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Eintritte zu der Sportveranstaltung statt, diese sei ein Teil der Gesamtgegenleistung des Beschwerdeführers für die ihm geleistete Zuwendung. Bei nicht erfolgter Abmeldung bleibe ein bisheriger Mehrwertsteuerpflichtiger auch weiterhin mehrwertsteuerpflichtig. Diese Regelung sei als Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips zu beachten. Der Mehrwertsteuerpflichtige habe selbst zu prüfen, ob bei ihm die Voraussetzungen der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht (nicht mehr) gegeben seien. Die Besteuerung des Beschwerdeführers für das Jahr 1997 sei daher zutreffend vorgenommen worden.

G.
Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) teilte den Parteien mit Schreiben vom 6. Februar 2007 mit, es habe das hängige Beschwerdeverfahren von der SRK übernommen.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1
Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung des bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Der Beschwerdeführer ist durch den Einspracheentscheid der ESTV vom 14. März 2005 beschwert (Art. 48 VwVG), hat diesen mit Eingabe vom 27. April 2005 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG) und den Kostenvorschuss von Fr. ... fristgerecht geleistet. Auf die Beschwerde ist mithin einzutreten.

1.2
Unter dem Anfechtungs- oder Beschwerdeobjekt ist der Gegenstand des Anfechtungsverfahrens, das heisst der angefochtene Akt der Verwaltung, zu verstehen. Angefochten wird ein Hoheitsakt bei einer staatlichen Instanz (der Beschwerdeinstanz; vgl. René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1996, Rz. 963 ff.). Das Anfechtungsobjekt, das heisst die Verfügung oder der Entscheid der unteren Instanz, bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt. Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1608/2006 vom 8. Mai 2007 E. 3.1; Entscheid der Eidgenössischen Personalrekurskommission [PRK] vom 8. November 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.52 E. 2).

Streitgegenstand in der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist demzufolge das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Nicht die Verfügung selbst ist Streitgegenstand (sie bildet das Anfechtungsobjekt), sondern das in der Verfügung geregelte oder zu regelnde, im Beschwerdeverfahren

streitige Rechtsverhältnis. Der Streitgegenstand darf nicht über das Anfechtungsobjekt hinausgehen. In der streitigen öffentlichen Rechtspflege erscheint vor allem wichtig, dass der Prozess auf den Streitgegenstand beschränkt ist (die Rechtsmittelinstanz hat keine allgemeine Aufsicht über die Verwaltung). Gegenstände, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen; sonst würde in die funktionelle Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen. Das bedeutet auch, dass die Rechtsmittelinstanz im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens die Verfügung nur insoweit überprüfen darf, als sie angefochten ist (BGE 131 II 203 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1608/2006 vom 8. Mai 2007 E. 3.3; Entscheid der SRK vom 18. Januar 1999, veröffentlicht in VPB 63.78 E. 2; vgl. auch ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 403 ff.; ANDRÉ MOSER, in: MOSER/UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.13 mit weiteren Hinweisen).

1.3

Im vorliegenden Fall ist das Anfechtungsobjekt der Einspracheentscheid der ESTV vom 14. März 2005 betreffend das 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 1999). Streitgegenstand ist damit die Frage, ob der Beschwerdeführer aus dieser Abrechnungsperiode noch Mehrwertsteuern schuldet. Nicht zum Streitgegenstand gehören hingegen die offenen Punkte hinsichtlich der vom Beschwerdeführer nachgereichten Fakturen, die die ESTV ausserhalb des vorliegenden Verfahrens noch unter Mitwirkung des Beschwerdeführers und seiner damaligen Leistungsbezüger abklären wird, um eine allfällige Korrektur der im Kontrollzeitraum schätzungsweise ermittelten Umsätze von total Fr. ... auf Fr. ... (Totalbetrag der Fakturen) und die entsprechende Ermittlung des dazugehörigen Vorsteuerabzugs zu beurteilen. Die Vorinstanz hat über diese Fragen noch nicht entschieden (Ziff. 2.1.2 des Einspracheentscheids), weshalb sie im vorliegenden Verfahren auch nicht zum Streitgegenstand gehören. Das gilt auch angesichts der Vernehmlassung der ESTV vom 12. Juli 2005, wo auf die unter Ziff. 2.1 des Einspracheentscheids gemachten Ausführungen verwiesen, aber gleichzeitig hingewiesen wird, die nachträglich eingereichten Unterlagen würden nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen. Die Vernehmlassung stellt noch keinen Entscheid dar. Die ESTV wird – wie im Einspracheentscheid vom 14. März 2005 angekündigt – die Frage der

Umsatzschätzung und des Vorsteuerabzugs in einem separaten Verfahren entscheiden; der entsprechende Entscheid wird wieder der Einsprache und der Beschwerde unterliegen. Das Bundesverwaltungsgericht kann, da die Sache nicht entscheidungsreif ist (im Gegensatz zu BGE 125 II 326 E. 2d), im vorliegenden Verfahren darüber nicht befinden und insoweit auf die Beschwerde nicht eintreten.

2.

2.1
Die hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalte wurden alle vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes – am 1. Januar 2001 – verwirklicht. Auf das vorliegende Verfahren sind deshalb noch die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung anwendbar (Art. 93 und 94 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]).

2.2
Gemäss Art. 4 Bst. a und b MWSTV 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. Eine Dienstleistung liegt nach Art. 6 MWSTV auch vor, wenn immaterielle Werte und Rechte überlassen werden. 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, 451 E. 6a mit Hinweisen). Für die zu beantwortende Frage, ob und inwieweit Sponsoringleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen, ist folglich von Bedeutung, ob damit ein Leistungsaustausch verbunden ist (Urteil des Bundesgerichts 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 5b; Entscheide der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 2a, vom 20. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 66.57 E. 5a/bb und vom 19. März 2001, veröffentlicht in VPB 65.108 E. 3c). Unter dem Begriff des Sponsoring wird die Gewährung von Geldleistungen, geldwerten Vorteilen und anderen Zuwendungen durch Unternehmen verstanden, die damit Personen, Gruppen, Organisationen und dergleichen in sportlichen, kulturellen, sozialen ökologi-

schen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen fördern wollen und damit gleichzeitig eigene, unternehmsbezogene Marketing- und Kommunikationsziele anstreben (Urteile des Bundesgerichts 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 1.2, 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.1.1 und 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 2). Die Imageförderung für einen nach wirtschaftlichen Kriterien geführten Betrieb steht im Vordergrund, auch wenn eine untergeordnete, uneigennützige Spenderabsicht des Sponsors nicht immer auszuschliessen ist (Entscheid der SRK vom 19. März 2001, veröffentlicht in VPB 65.108 E. 3c).

Spenden sind dagegen freiwillige, geldwerte Unterstützungen an einen Dritten ohne entsprechende Gegenleistungen. Der Spender bezweckt mit seiner Zuwendung, dass der Empfänger eine besondere Aufgabe erfüllt; die Spende wird aber nicht hingegeben, damit der Leistungsempfänger eine konkrete Gegenleistung erbringe (Urteile des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.1.2 und 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 5b). Sie unterliegen nicht der Mehrwertsteuer nach Art. 4 MWSTV; für solche Leistungen ist der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen (BGE 126 II 458 ff. E. 8a; Urteile des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 15. August 2006 E. 3.3 und 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.1.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1345/2006 vom 12. Juni 2007 E. 2.2 und A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.5; THOMAS J. KAUFMANN, mwst.com, a.a.O. Rz. 4, 15 zu Art. 33 Abs. 6; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1438, 1447 ff.). Allerdings ist im Einzelfall genau zu prüfen, ob eine freiwillige Zuwendung oder ein Leistungsentgelt vorliegt (BGE 124 II 443 E. 8a).

Eine Aufteilung von Sponsoringeinnahmen in ein Leistungsentgelt für die Werbe- oder Bekanntmachungsleistung einerseits und einen unentgeltlichen Spendenanteil andererseits ist nicht vorzunehmen (Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.3). Für die Frage des Leistungsaustauschs 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. 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 regelmässig aus ihrem Werbebudget finanzieren und sie bis zu einem gewissen Mass als Gewinnungskosten steuerlich in Abzug bringen (Urteil des Bundesgerichts 2A. 150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 6b; PETER BRÜLISAUER/STEPHAN KUHN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel Genf München 2000, Rz. 190 zu Art. 58 DBG).

2.3

Nach konstanter Rechtsprechung werden gemäss dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung einheitliche wirtschaftliche Vorgänge nicht in mehrere selbständige Leistungen zerlegt, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes bilden. Übt der Mehrwertsteuerpflichtige eine Reihe von einzelnen Tätigkeiten aus, die auf ein einheitliches wirtschaftliches Ziel gerichtet sind, liegt eine einheitliche Leistung indes nur dann vor, wenn die einzelnen Teile sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.3; Entscheide der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c, 3, vom 10. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.92 E. 3b/c, vom 3. Februar 1999, veröffentlicht in MWST-Journal 1/99, S. 24, E. 4b, vom 25. September 1998, veröffentlicht in MWST-Journal 4/98, S. 166, E. 5a und vom 9. Februar 2006, veröffentlicht in VPB 70.57 E. 2c). Es gelten für sie jeweils die gleichen Vorschriften (z.B. bezüglich Ort der Besteuerung, Steuersatz oder Steuerbefreiungsvorschriften). Liegt eine Gesamtleistung vor, erfolgt die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für diese wesentlichen Eigenschaft, das heisst nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht. Eine mehrwertsteuerpflichtige Leistung als Ganzes kann Leistungskomponenten umfassen, die isoliert betrachtet steuerbefreit oder von der Steuer ausgenommen wären. Denn auch umgekehrt ist es ohne weiteres möglich, dass als Ganzes steuerbefreit oder von der Steuer ausgenommen zu beurteilende Leistungen Elemente von an sich mehrwertsteuerpflichtigen Tätigkeiten beinhalten (vgl. Entscheide der SRK vom 25. September 1998, a.a.O. E. 4b, und vom 3. Februar 1999, a.a.O. E. 4).

Liegt dagegen eine Hauptleistung mit einer oder mehreren akzessorischen Nebenleistungen vor, richtet sich die Beurteilung der Nebenleistungen stets nach den Eigenschaften der Hauptleistung; diese stellt den Kern der zu erbringenden Leistung dar. Nebenleistungen teilen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, mit dieser in einem engen Zusammenhang stehen, diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abrunden und mit dieser üblicherweise vorkommen (Urteile des Bundesgerichts 2A.135/2001 vom 7. Dezember 2001 E. 2 und 2A.25/2000 vom 26. Juli 2001, übersetzt in Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF] 2002 II 36 ff. E. 3a und b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c; ausführlich: Entscheid der SRK vom 25. September 1998, a.a.O. E. 5a; zum Ganzen: siehe auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O. Rz. 187 ff.).

Liegt weder eine Gesamtleistung noch eine Haupt- und Nebenleistung vor, so handelt es sich um mehrere selbständige Leistungen, die mehrwertsteuerrechtlich getrennt zu behandeln sind (vgl. zum Ganzen: Urteile des Bundesgerichts 2A.452/2003 vom 4. März 2004, E. 3.1 und 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, E. 10.1). Sind in einem Leistungskomplex sowohl Lieferungen als auch Dienstleistungen enthalten, so richtet sich deren einheitliche Behandlung (entweder als Lieferung oder aber als Dienstleistung) nach dem wirtschaftlichen Kerngehalt der gesamthaften Leistung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.452/2003 vom 4. März 2004, E. 4). Bei der Umsetzung des Einheitlichkeitsgrundsatzes verlangt der Gesetzgeber in Art. 36 Abs. 4 MWSTG die Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, mit der Folge, dass diese der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht (Urteil des Bundesgerichts 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3; allgemein zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.7; Entscheid der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c). Dem Charakter der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer folgend, hat die Beurteilung zudem primär aus der Sicht des Verbrauchers zu erfolgen. Es ist zu prüfen, ob ein Leistungskomplex nach allgemeiner Verkehrsauffassung von einer bestimmten Verbrauchergruppe typischerweise als einheitliche Leistung verstanden wird. Der subjektive Parteiwille ist sekundär. Nicht massgebend sind schliesslich die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen, auch wenn in vielen Fällen der Wert der Nebenleistung geringer ist als jener der Hauptleistung (Urteil des Bundes-

gerichts 2A.452/2003 vom 4. März 2003 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.3).

2.4

Nach der Mehrwertsteuerverordnung wird die Mehrwertsteuer vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 26 Abs. 2 MWSTV; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 2.4). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben (statt vieler: BGE 126 II 443 E. 6; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/A-1409/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1, mit Hinweisen). Entsprechend dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist die Sicht des Verbrauchers ins Zentrum zu rücken (vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 96, 228). So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Begriff und Umfang des Entgelts sind folglich aus der Sicht des Abnehmers zu definieren (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O. Rz. 1161). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (Entscheid der SRK vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.126 E. 3d).

3.

Im vorliegenden Fall sind die Einwendungen des Beschwerdeführers betreffend seine Sponsoring- bzw. Spendeneinnahmen, die Entgelte für VIP- oder Skipässe, die Verpflegungs- und Unterkunftsleistungen des Beschwerdeführers an Helfer sowie betreffend seine Mehrwertsteuerpflicht für das Jahr 1997 zu beurteilen.

3.1

Der Beschwerdeführer beantragt, den Anteil der nicht steuerbaren Spenden- und Gönnerbeiträge ermessensweise auf 50% seines ge-

samten Umsatzes aus Sponsoringleistungen festzusetzen, weil die Überprüfung jeder einzelnen Vereinbarung mit unverhältnismässigem Aufwand verbunden sei und rückwirkend auch nurmehr schwerlich durchführbar wäre. Zu Recht hat die ESTV hierzu auf den Entscheid des Bundesgerichts hingewiesen (E. 2.2), wonach eine Aufteilung in ein Leistungsentgelt für die Werbe- oder Bekanntmachungsleistung einerseits und einen unentgeltlichen Spendenanteil andererseits nicht vorzunehmen ist. Der Beschwerdeführer macht dazu geltend, der Sachverhalt stelle sich in seinem Fall anders dar, denn im Unterschied zum Fall, der durch das Bundesgericht beurteilt worden sei, habe er nicht mit einer Sponsorenvereinigung, sondern mit verschiedenen Partnern jeweils individuelle Verträge abgeschlossen, weshalb die einzelnen Umsätze gesondert zu würdigen und je nach Ausprägung als steuerbares Sponsoring oder als nicht der Mehrwertsteuer unterliegende Spenden oder Gönnerbeiträge zu qualifizieren seien. Die Argumente des Beschwerdeführers überzeugen nicht: Wenn die Aufteilung in Leistungsentgelt und Spendenanteil bei einer Sponsorenvereinigung, deren hauptsächliches Ziel die Unterstützung eines Dritten darstellt und die im Übrigen wirtschaftlich kaum tätig sein dürfte, nicht gemacht werden kann, muss dies im Licht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung umso mehr für die hier fraglichen wirtschaftlich tätigen Unternehmen aus dem Bereich Verpflegung und Kommunikation gelten, die mit ihren Sponsorleistungen eigene, unternehmensbezogene Marketing- und Kommunikationsziele anstreben. Es erscheint überdies ohnehin faktisch und rechnerisch unmöglich, einen Sponsoring- von einem Spendenanteil quantitativ abzutrennen. Das gibt der Beschwerdeführer ohne weiteres zu (Beschwerde Ziff. 1.2, S. 7), wenn er ausführt, die Überprüfung jeder einzelnen Vereinbarung sei mit unverhältnismässigem Aufwand verbunden. Es gibt aus diesen Gründen keinerlei Anlass, eine hälftige Aufteilung zwischen den Sponsoringeinnahmen und den behaupteten Spenden- bzw. Gönnerbeiträgen vorzunehmen. Die Beschwerde ist in dieser Hinsicht abzuweisen.

3.2

Die ESTV begründet die Nachbelastung auf dem Umsatz mit Skipässen und VIP-Eintritten im angefochtenen Einspracheentscheid damit, dass die Gesamtleistung steuerbar sei und deswegen keine Aussonderung der allenfalls von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Eintritte zur Sportveranstaltung – zum Skirennen selber – stattfinde. In der Vernehmlassung vom 12. Juli 2005 (Ziff. 3) ergänzt die Verwaltung, dass die im Rahmen der Kontrolle nachbelasteten Eintritte mit VIP-

oder Skipässen als Gegenleistung für Leistungen der diese empfangenden Personen ausgerichtet wurden. Der Beschwerdeführer macht geltend, die VIP-Karte berechtige einzig zum Eintritt in ein spezielles Zuschauergelände, weitere Leistungen des Vereins seien damit nicht verbunden. Er ergänzt allerdings, es handle sich um eine Gesamtleistung, bzw. es habe der Eintritt als Hauptleistung, der Transport, die Verpflegungsleistung etc. als Nebenleistung zu gelten. Es ist tatsächlich nicht ersichtlich, welche weiteren Leistungen des Beschwerdeführers ausser der Zutrittsgewährung in das Spezialgelände, allfälliger Transportleistungen zum und vom Spezialgelände bzw. allenfalls noch Verpflegungsleistungen (im VIP-Sektor) damit abgegolten werden. Auch die Vorinstanz schweigt sich darüber aus, obwohl sie für steuerbegründene Tatsachen beweisbelastet ist (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 60 S. 416; 59 S. 634; 55 S. 627; BGE 92 I 255 ff.; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 69.47 E.3b). Die verschiedenen Leistungskomponenten (Eintritt zur Sportveranstaltung, Transportleistung, Verpflegung etc.) sind in casu wirtschaftlich untrennbar miteinander verbunden. Fällt eine dieser Komponenten (und insbesondere der Eintritt zum Spezialgelände) weg, handelt es sich nicht mehr um einen VIP-Pass. Nach den massgeblichen tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen wäre es folglich sachfremd, das Entgelt für die Komponenten aufzuteilen und mehrwertsteuerlich unterschiedlich zu behandeln. Wesensgehalt der Leistung macht der Eintritt zu den Skirennen aus, denn zum ersten gibt es diese VIP-Pässe offensichtlich nur während den Rennen und zweitens wird nur dem Inhaber eines solchen VIP-Passes der Zutritt zum speziellen Zuschauergelände gewährt. Die VIP-Pässe bilden somit eine Gesamtleistung und die Besteuerung der Gesamtleistung richtet sich nach der wesentlichen Komponente (vgl. oben E. 2.2), also dem Zutritt zur Sportveranstaltung. Damit erweist sich der Umsatz mit den VIP-Pässen als eine nach Art. 14 Ziff. 12 Bst. e MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommene kulturelle Dienstleistung. Die Beschwerde ist in dieser Hinsicht gutzuheissen.

Nicht anders stellt sich die Situation bei den Skipässen dar; diese dienen sowohl als Eintrittskarte zu den Skirennen als auch als Tageskarte zum Skilaufen. Offensichtlich und wesensgemäss können solche kombinierten Skipässe für Transportleistungen auf den Bahnen und zur Benützung der Skipisten einerseits und für die Verfolgung des

Renngeschehens anderseits nur für die Dauer der Skirennen erworben werden. Es macht offensichtlich das Wesen dieses Skipasses aus, dass diese beiden Komponenten untrennbar miteinander verbunden sind. Daran ändert nichts, wenn der Eintritt zu den Rennen einerseits und das Skibillet für die Transporte in das Skigebiet anderseits auch separat gekauft werden können, denn der Käufer des Skipasses will ja gerade die Leistungen nicht separat, sondern als Ganzes in Anspruch nehmen. Diese Sicht des Verbrauchers ist bei den mehrwertsteuerlichen Beurteilungen zusammengesetzter Leistungen massgebend (E. 2.3). Insofern erscheint es nicht gerechtfertigt, die beiden Leistungskomponenten mehrwertsteuerlich getrennt zu beurteilen. Die beiden Leistungen stehen auch nicht in einem Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung, bei der die Nebenleistung mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung teilt (vgl. oben E. 2.3). So wäre nur im Einzelfall auszumachen, ob jemand als Zuschauer zum Skirennen kommt und nebenbei noch einen Tag selber Ski fährt, oder ob er zum Skifahren kommt und nebenbei noch das Skirennen verfolgt. Beide Leistungen stehen vielmehr als Gesamtleistung zueinander (Michaela Merz, in: Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth, mwst.com, Basel 2000, Art. 36 Abs. 4 Rz. 3). Bei dieser Betrachtung kann auch der Wertanteil der beiden Leistungen nicht entscheidend sein. Es stellt sich vielmehr wieder die Frage, welche Komponente überwiegt, welche den Wesensgehalt der Gesamtleistung ausmacht. Da zum ersten – wie gesehen – der kombinierte Skipass seinem Wesen nach überhaupt nur während den Skirennen ausgehändigt wird, in der übrigen Zeit aber lediglich zum Transport auf den Anlagen und zur Nutzung der Skipisten berechtigendes Billets verkauft werden, und zum zweiten einen kombinierten Skipass nur kauft, wer eben auch die Rennen verfolgen möchte – sonst aber das normale und während des ganzen Winters erhältliche Skibillet erwerben würde –, macht der Eintritt zu den Rennen den Wesensgehalt der Gesamtleistung aus, was wiederum zur unechten Steuerbefreiung nach Art. 14 Bst. e MWSTV für die gesamte Leistung führt. Die Beschwerde ist auch in dieser Hinsicht gutzuheissen.

3.3

Der Beschwerdeführer ist Abnehmer der Leistungen seiner (freiwilligen) Helfer. Er behauptet nicht, diese Helfer stünden in einem Arbeitsverhältnis zu ihm und die Verpflegungs- und Beherbergungskosten seien in Wahrheit Naturallohn (vgl. dazu Adrian Staehelin, Zürcher Kommentar, Zürich 2006, Art. 322 Rz. 2/3), der sozialversicherungsrecht-

lich abgerechnet würde (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O. Rz. 227). Der Beschwerdeführer übernimmt deren Verpflegungs- und Beherbergungskosten. Zwischen der Finanzierung der Spesen durch den Beschwerdeführer und der Leistung der Helfer besteht somit ein ursächlicher Zusammenhang: Der Beschwerdeführer ersetzt diese Kosten dem einzelnen Helfer oder wendet sie für ihn auf, um dessen Leistung zu erhalten; die Kosten des Beschwerdeführers bilden also die Gegenleistung oder das Entgelt für die Leistung des betreffenden Helfers (E. 2.4; vgl. auch Merkblatt der ESTV Nr. 29 vom September 1998, Ziff. 2.2 und 2.3). Deshalb handelt es sich bei den Verpflegungs- und Beherbergungskosten, die der Beschwerdeführer für seine Helfer aufwendet, um zu versteuerndes Entgelt (Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 483 ff., 492 E. 5.2; IVO P. BAUMGARTNER, in: mwst.com, a.a.O. Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 15; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O. Rz. 1165). Aus diesem Grund spielt es auch keine Rolle, ob – wie der Beschwerdeführer argumentiert – zwei unterschiedliche Leistungsaustauschverhältnisse bestehen, einerseits zwischen dem Hotelier und dem Helfer und anderseits zwischen dem Beschwerdeführer und dem Helfer. Im vorliegenden Fall ist lediglich zu beurteilen, ob die Kosten, die der Beschwerdeführer für die Leistung seiner Helfer aufwendet, Entgelt darstellen, das Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer nach Art. 26 Abs. 2 MWSTV bildet, was – wie gesehen – zu bejahen ist. Der Beschwerdeführer bemängelt im Übrigen die Berechnung der Höhe dieser Kosten durch die Vorinstanz nicht. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

3.4

Mit ausführlicher Begründung und mit Hinweisen auf Rechtsprechung und Lehre hat die SRK zur Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung im Speziellen zum Beginn und zur Beendigung der Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 45 MWSTV Stellung genommen (Entscheid der SRK vom 12. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.48 E. 3; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.569/2006 vom 28. Februar 2007 E. 3.1; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O. Rz. 1140 ff.). Dabei wurde festgehalten, dass ein Unternehmer, der die massgebliche Umsatzgrenze nicht (mehr) erreicht und sich dennoch nicht bei der Verwaltung als Mehrwertsteuerpflichtiger abmeldet, weiterhin mehrwertsteuerpflichtig bleibt; er optiert nach Art. 45 Abs. 3 MWSTV für die Mehrwertsteuerpflicht (a.a.O. E. 4b und 4c/aa-cc). Diese Regelung ist insbesondere als Ausfluss des Selbstveran-

lagungsprinzips (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.1) zu betrachten, wonach der Mehrwertsteuerpflichtige unter anderem dazu verpflichtet ist, der ESTV alle für die Mehrwertsteuerpflicht massgeblichen Tatsachen mitzuteilen, wozu auch die Angaben über den Beginn und das Ende der Mehrwertsteuerpflicht gehören (Art. 45 Abs. 2 MWSTV). Dem Beschwerdeführer ist nicht zuzustimmen, dass darin eine unzulässige Überdehnung des Prinzips der Selbstveranlagung erblickt werden kann. Ebenso wenig kann den Quartalsabrechnungen des Beschwerdeführers die Qualität einer formellen Abmeldung zugesprochen werden. Die Quartalsabrechnungen gemäss Art. 36 Abs. 1 Bst. a MWSTV haben nicht die Bedeutung der formellen Abmeldung bei der Beendigung der Mehrwertsteuerpflicht. Ihnen kann insbesondere auch nicht entnommen werden, ob die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebenden Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (Art. 22 Bst. c MWSTV). Das Bundesverwaltungsgericht sieht daher keinen Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen. Der Beschwerdeführer bleibt auch für das Jahr 1997 mehrwertsteuerpflichtig, da er sich für jenes Jahr nicht ordentlich bei der Verwaltung als Mehrwertsteuerpflichtiger abgemeldet hat. Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt abzuweisen.

4.
Die Beschwerde ist daher insgesamt im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen (E. 3.2), soweit darauf eingetreten wird.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer nach Art. 63 Abs. 1 VwVG teilweise im Umfang seines Unterliegens zu überbinden. Die Verfahrenskosten werden auf Fr. ... festgesetzt, dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. ... auferlegt und in diesem Teilbetrag mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet (vgl. Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.1). Der Überschuss von Fr. ... ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils an den Beschwerdeführer zu erstatten. Der ESTV werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Die ESTV hat dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. ... (einschliesslich Mehrwertsteuer und Auslagen) auszurichten (vgl. Art. 7 Abs. 1 und 2, Art. 8, 9 und 14 Abs. 2 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird, der angefochtene Einspracheentscheid vom 14. März 2005 im Sinn der Erwägungen teilweise aufgehoben und die Sache zur Neufestsetzung der vom Beschwerdeführer geschuldeten Mehrwertsteuer an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, zurückgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden mit Fr. ... bestimmt, dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. ... auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... in diesem Teilbetrag verrechnet. Der Überschuss von Fr. ... ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils an den Beschwerdeführer zurückzuerstatten.

3.
Der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden keine Verfahrenskosten auferlegt.

4.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. ... auszurichten.

5.
Dieses Urteil wird eröffnet:

- dem Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzender Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Johannes Schöpf

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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: