Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.567/2006 /ble

Urteil vom 25. April 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichterin Yersin,
Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch B&P tax and legal AG,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
p.A. Bundesverwaltungsgericht, Postfach, 3000 Bern 14.

Gegenstand
Mehrwertsteuer
(Startgelder; Dienstleistung oder Lieferung),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 23. August 2006.

Sachverhalt:
A.
Die Firma X._____ ist ein Verein im Sinn der Art. 60 ff. ZGB. Der Verein bezweckt nach eigenen Angaben die Durchführung und Organisation von Automobilrennen und die Förderung des Automobilsports. Er ist seit dem 1. Januar 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen.
Aufgrund einer Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 - 2. Quartal 2000 forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Ergänzungsabrechnungen vom 28. November 2000 sowie 13. Dezember 2000 Mehrwertsteuern von Fr. 72'496.– und Fr. 2'393.– nach (zuzüglich Verzugszinsen). Die Nachforderungen betrafen Steuern für zu wenig deklarierte und zum Normalsatz steuerbare Erträge sowie für Umsätze, die zum reduzierten Steuersatz deklariert wurden, nach Auffassung der Steuerverwaltung aber zum Normalsatz steuerbar waren. Mit Entscheid vom 29. August 2001 wurde die Steuernachforderung von insgesamt Fr. 74'889.– bestätigt. Eine Einsprache hiergegen wurde am 18. März 2004 abgewiesen.
B.
Der Verein X._____ erhob gegen den Einspracheentscheid Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission. Strittig war einzig noch die nachbelastete Steuer betreffend die Start- und Nenngelder von Fahrern mit schweizerischem Wohnsitz für Rennen im Ausland im Umfang von Fr. 52'030.35. Der Verein X._____ vertrat den Standpunkt, die von ihm erhobenen Start- und Nenngelder seien Entgelt für eine Lieferung (Miete einer Rennstrecke); weil die Lieferung im Ausland erbracht werde, unterliege sie nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer. Für den Fall, dass jene Start- und Nenngelder aber als Entgelt für vom Verein erbrachte Dienstleistungen qualifiziert werden sollten, sei der steuerpflichtige Anteil mit 50% festzulegen.

Die Eidgenössische Steuerrekurskommission wies die Beschwerde mit Urteil vom 23. August 2006 ab.
C.
X._____ hat am 25. September 2006 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Der beschwerdeführende Verein beantragt, das angefochtene Urteil vom 23. August 2006 sei aufzuheben, soweit die Ñenngelder für ausländische Rennen von Abnehmern mit Wohn- oder Geschäftssitz im Inlandb̈etroffen seien.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen und das angefochtene Urteil vom 23. August 2006 bzw. der Einspracheentscheid vom 18. März 2004 sei zu bestätigen. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Der angefochtene Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission erging am 23. August 2006. Auf das vorliegende Verfahren findet somit noch das bis Ende 2006 geltende Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG) Anwendung (vgl. Art. 132 Abs. 1 des am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht, BGG; SR 173.110).
2.
Das Bundesgericht prüft von Amtes wegen und mit freier Kognition, welches Rechtsmittel zulässig und in welchem Umfang darauf einzutreten ist (BGE 132 I 140 E. 1.1 S. 142, mit Hinweisen).
2.1 Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach den Art. 97 ff. OG mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 54 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV; AS 1994 1464]bzw. Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20]).
Der beschwerdeführende Verein ist gemäss Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
2.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und lit. b OG). Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, ist das Bundesgericht allerdings an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt wurde (Art. 105 Abs. 2 OG).
2.3 Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG nicht an die Begründung der Parteibegehren gebunden und kann deshalb die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 132 II 47 E. 1.3 S. 50, mit Hinweisen).
2.4 Umstritten sind Mehrwertsteuern der Jahre 1995 bis 2000, somit Sachverhalte, die sich vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes (am 1. Januar 2001) verwirklicht haben. Auf das vorliegende Verfahren finden deshalb noch die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) Anwendung (vgl. Art. 93 und 94 MWSTG).
3.
Streitgegenstand ist die Nachbelastung von Fr. 52'030.35 an Umsatz- bzw. Steuersatzdifferenzen. In der Sache geht es um die mehrwertsteuerliche Behandlung der vom beschwerdeführenden Verein erhobenen Start- und Nenngelder; strittig sind dabei nur die vom Beschwerdeführer für Abnehmer mit Wohnsitz in der Schweiz erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit Autorennen im Ausland: Während der Beschwerdeführer die Auffassung vertritt, es liege ein Mietvertrag im Sinn von Art. 5 Abs. 2 lit. b MWSTV und damit eine in der Schweiz nicht steuerbare Lieferung vor (Miete einer Rennstrecke), geht die Eidgenössische Steuerverwaltung von einer steuerbaren Dienstleistung im Sinn von Art. 6 MWSTV aus.
4.
4.1 Der (Mehrwert-)Steuer 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 lit. a-d MWSTV; Art. 14 und 15 MWSTV; vgl. auch Art. 5 MWSTG; Art. 18 und 19 MWSTG). Die subjektiven Voraussetzungen der Steuerpflicht sind hier unbestritten (vgl. Art. 17 MWSTV; vgl. auch Art. 21 MWSTG).

4.2 Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV; vgl. Art. 6 Abs. 1 MWSTG). Als Lieferung gilt ebenfalls die Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung, z.B. gestützt auf einen Miet- oder Pachtvertrag nach Art. 253 ff. OR (Art. 5 Abs. 2 lit. b MWSTV; vgl. Art. 6 Abs. 2 lit. b MWSTG).
Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV; vgl. Art. 7 Abs. 1 MWSTG). Mit dieser Formulierung wird im Sinn eines Auffangtatbestandes sichergestellt, dass sämtliche Leistungen als Dienstleistungen erfasst werden, wenn es sich nicht ausdrücklich um eine Lieferung handelt, und damit auch allfällige Besteuerungslücken vermieden werden (vgl. dazu Bericht WAK-N vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative Dettling zu Art. 7 Entwurf-MWSTG; ebenso: Camenzind/ Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, S. 112 f., Rz. 275). Die Unterscheidung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen ist vor allem im Hinblick auf die örtliche Abgrenzung der Umsätze von Bedeutung (vgl. unten E. 4.4).
Zu den steuerbaren Dienstleistungen zählen unter anderem auch die Einräumung von Rechten aller Art oder das Dulden von Handlungen (Art. 6 Abs. 1 lit. a. und b MWSTV).
Von der Steuer befreit sind insbesondere Dienstleistungen, die an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbracht werden, sofern sie dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden (Art. 15 Abs. 2 lit. l MWSTV).
Startgelder für sportliche Anlässe sind erst seit dem 1. Januar 2001 von der Besteuerung ausgenommen: vgl. Art. 18 Ziff. 15 MWSTG.
4.3 Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungskomplexe), werden im Mehrwertsteuerrecht (MWSTV und MWSTG) als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. 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, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht. Liegt dagegen eine Hauptleistung mit einer oder mehreren akzessorischen Nebenleistungen vor, richtet sich die Beurteilung der Nebenleistung(en) stets nach den Eigenschaften der Hauptleistung; diese stellt den Kern der zu erbringenden Leistung dar. 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 2A.452/2003 vom 4. März 2004, E. 3.1, und 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, E. 10.1, je mit Hinweisen).
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 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.
4.4 Die einheitliche Anknüpfung aufgrund des Grundsatzes der Einheit von Leistungen ist vor allem für die Bestimmung des Ortes von steuerbaren Umsätzen von Bedeutung, gelten doch für Lieferungen und Dienstleistungen unterschiedliche Ortsbestimmungen:
Als Ort einer Dienstleistung gilt grundsätzlich der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird (Art. 12 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 14 Abs. 1 MWSTG; Erbringerortsprinzip; vgl. Abweichungen von dieser Grundregel in Art. 12 Abs. 2 MWSTV).
Lieferungen werden demgegenüber am Ort erbracht, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung über sie wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet (Art. 11 lit. a MWSTV; vgl. Art. 13 lit. a MWSTG), oder am Ort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt (Art. 11 lit. b MWSTV; vgl. Art. 13 lit. b MWSTG).
5.
5.1 Der beschwerdeführende Verein X._____ führt Autorennsportanlässe in der Schweiz (Oberhallau) und in Deutschland (Hockenheim) durch. Er ist dabei sowohl für die Organisation der obligatorischen Trainings, als auch für die am Sonntag stattfindenden Rennen verantwortlich. Er organisiert dem einzelnen Teilnehmer für das Training und/oder das Rennen insbesondere die Benützung der Rennstrecke, erbringt aber auch andere Leistungen, wie z.B. Zeitmessung, Rennsicherheit, Rennorganisation und Aufsicht, Benutzung der zur Verfügung

stehenden Anlagen. Dafür erhält er in der Schweiz eine Entschädigung in Form des Start- und Nenngeldes.
Aufgrund dieses von der Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich festgestellten Sachverhalts trifft die Behauptung des beschwerdeführenden Vereins offensichtlich nicht zu, er erbringe für die von ihm erhobenen Start- und Nenngelder einzig Lieferungen im Sinn von Art. 5 Abs. 2 lit. b MWSTV durch Vermietung der Rennstrecke an die Fahrer. Selbst wenn seine Leistung (neben den Dienstleistungen) auch eine gewisse Vermietungskomponente und damit eine Lieferung enthalten sollte, steht fest, dass unter den gegebenen Umständen zusammenhängende Leistungen vorliegen. Mehrwertsteuerrechtliche Leistungsverhältnisse mit mehreren Leistungen sind nach wirtschaftlichen Kriterien unter Berücksichtigung des Einheitlichkeitsgrundsatzes zu beurteilen (vgl. oben E. 4.3.).
Liegt mehrwertsteuerrechtlich nur eine Leistung vor, so richten sich die steuerlichen Folgen - einheitlich - nach dem wirtschaftlichen Inhalt der Gesamt- oder gegebenenfalls der Hauptleistung. Dies gilt sowohl für die Frage der Steuerbarkeit als auch für die Frage des Steuerortes und des Steuersatzes.
5.2 Im vorliegenden Fall ist der wirtschaftliche Kerngehalt des gesamten Leistungspaketes, das dem Rennteilnehmer erbracht wird, die sportliche Betätigung im Rahmen eines Renn- oder Trainingsanlasses durch Inanspruchnahme aller damit zusammenhängenden Einrichtungen und der zur Verfügung gestellten Organisation. Die zu diesem Zweck angebotenen Leistungen sind demnach, wie die Vorinstanz zu Recht erkannt hat, für das gesamte Leistungspaket einheitlich als Dienstleistungen zu behandeln. Die behauptete Lieferung in Form einer Vermietung oder Untervermietung ist weder nachgewiesen noch erstellt, liegen doch keine entsprechenden Verträge bei den Akten. Demnach kann offen bleiben, ob eine allfällige Vermietung als untergeordnete Nebenleistung oder als Hauptleistung zu betrachten wäre.
5.3 Als Dienstleistungen unterliegen die dem beschwerdeführenden Verein bezahlten Start- und Nenngelder der Besteuerung in der Schweiz (Art. 6 MWSTV in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 MWSTV). Daran vermag auch der Hinweis auf das Bestimmungslandprinzip nichts zu ändern, zumal nicht nachgewiesen wurde, dass die in der Schweiz vereinnahmten Startgelder im Ausland tatsächlich besteuert werden.
5.4 Was in der Beschwerde dagegen vorgebracht wird, ist nicht stichhaltig:
Ein Miet- oder Untermietverhältnis wird vom Beschwerdeführer zwar behauptungsweise geltend gemacht, nicht aber nachgewiesen. Die Beurteilung eines solchen Rechtsverhältnisses und die Zulässigkeit einer eventuellen Untervermietung würden sich im Übrigen nach deutschem Recht und nicht nach dem schweizerischen Obligationenrecht richten, weil ausschliesslich eine allfällige Gebrauchsüberlassung in Deutschland in Frage steht. Ohnehin wäre nicht die Vermietung der Rennstrecke das wesentliche Merkmal der gesamten Leistung, sondern (wie oben in E. 5.2 aufgezeigt) die Teilnahme an einem Rennen oder Training.
Die Branchenbroschüre Nr. 23 Ŝport (610.540-23) hat erst mit der Einführung des Mehrwertsteuergesetzes (per 1. Januar 2001) Gültigkeit erlangt; sie ist hier nicht massgebend. Abgesehen davon liegt gemäss dieser Broschüre eine von der Besteuerung ausgenommene Vermietung dann vor, ẅenn dem Mieter das alleinige Recht zur Benutzung der Sportanlage oder eines Teils davon eingeräumt wird (Ziff. 17.2.1); das trifft im vorliegenden Fall offensichtlich nicht zu.
6.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.
Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153 a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 25. April 2007
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung

des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: