[AZA 1/4]
2A.233/1997/bol
II. OEFFENTLICHRECHTLICHE ABTEILUNG
****
25. August 2000

Es wirken mit: Bundesrichter Wurzburger, Präsident der II. öffentlichrechtlichen Abteilung, Hungerbühler, Müller, Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind und Gerichtsschreiber Wyssmann.

In Sachen
Kur- und Verkehrsverein Davos, Promenade 67, Davos, Beschwerdeführer,
vertreten durch ATAG Ernst & Young AG, Steuer- und Rechtsberatung, Belpstrasse 23, Bern,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,

betreffend
Mehrwertsteuer
(Feststellungsentscheid),

Sachverhalt:

A.- (...) Zusammen mit seiner Mehrwertsteuerabrechnung für das 1. Quartal 1995 vom 29. Mai 1995 brachte der Kur- und Verkehrsverein Davos verschiedene Vorbehalte an. Er bestritt, dass er für Dienstleistungen, für die er indirekt mit öffentlichen Geldern der Gemeinde wie Kurtaxengeldern, Deckungsbeiträgen der Gemeinde usw. entschädigt werde, steuerpflichtig sei. Zur Begründung machte er geltend, bei diesen Beiträgen handle es sich um der Steuer nicht unterliegende Subventionen. Zudem finde zwischen ihm und der Gemeinde kein Leistungsaustausch statt und erbringe er seine Leistungen generell oder zumindest in Teilbereichen in Ausübung hoheitlicher Gewalt. Bei den Propagandabeiträgen handle es sich um der Steuer nicht unterliegende Mitgliederbeiträge.
Mit Entscheid vom 30. Januar 1996, bestätigt auf Einsprache hin am 28. Juni 1996, erkannte die Eidgenössische Steuerverwaltung, dass - die Leistungen, die der Kur- und Verkehrsverein Davos im Auftrag der Gemeinde Davos erbringe, wie z.B. das Führen eines Informationszentrums, die Werbung, der Bau und Unterhalt von Kur- und Sportanlagen, Wanderwegen und Strassen, die Organisation und Durchführung von sportlichen Anlässen usw. , steuerbar seien;
- der Kur- und Verkehrsverein Davos das ihm dafür von der Gemeinde zufliessende Entgelt zu versteuern habe;
- die von seinen Mitgliedern erhobenen Propagandabeiträge der Steuer ebenfalls unterliegen.

B.- Auf Beschwerde des Kur- und Verkehrsvereins Davos hin erkannte die Eidgenössische Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 24. April 1997 wie folgt:
1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen abgewiesen.
2. Es wird festgestellt, dass der Beschwerdeführer in Erbringung seiner Leistungen nicht hoheitlich handelt.
3. Es wird festgestellt, dass das dem Beschwerdeführer für seine steuerbaren Leistungen entrichtete Entgelt in Form von Geldern aus Kurtaxen, Defizitbeiträgen, Beiträgen Gemeinde, Anlagefonds etc. zur Bemessungsgrundlage der entsprechenden Umsätze gehört.
4. Es wird festgestellt, dass Propagandabeiträge unter den gegebenen Voraussetzungen zur Bemessungsgrundlage der entsprechenden Umsätze gehören.
5. (Verfahrenskosten)

Die Steuerrekurskommission führte zur Begründung zusammenfassend aus, der Kur- und Verkehrsverein übe eine gewerbliche (unternehmerische) Tätigkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994

über die Mehrwertsteuer (MWSTV) aus, weshalb die von ihm erbrachten Leistungen (Umsätze) steuerpflichtig seien. Zwischen dem Kur- und Verkehrsverein, der die gesetzlich vorgesehenen Leistungen für Tourismusförderungen erbringe, und der Gemeinde, welche die dafür benötigten Mittel aus dem Ertrag der Kurtaxen und anderer Abgaben zur Verfügung stelle, bestehe ein steuerrechtlich relevantes Leistungsaustauschverhältnis. Diese Beiträge seien keine nach Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV vom Entgelt ausgenommenen Subventionen. Die Voraussetzungen des Art. 17 Abs. 4 Sätze 1 oder 2 MWSTV für die Befreiung von der Steuer seien nicht erfüllt: Weder handle der Beschwerdeführer hoheitlich, noch erbringe er seine Leistungen als Dienststelle der Gemeinde. Die von den Mitgliedern an den Beschwerdeführer bezahlten Propagandabeiträge seien nicht von der Steuer ausgenommene Mitgliederbeiträge nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV, sondern die Gegenleistung für die vom Beschwerdeführer diesen Mitgliedern erbrachten Werbeleistungen und unterlägen der Besteuerung.

C.- Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt der Kur- und Verkehrsverein Davos, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 24. April 1997 sei aufzuheben und die Leistungen des Kur- und Verkehrsvereins seien, soweit aus öffentlichrechtlichen Abgaben sowie Propagandabeiträgen finanziert, als nicht mehrwertsteuerpflichtig zu erklären.
(...)

Erwägungen:

2.- Der Beschwerdeführer ist eine Genossenschaft im Sinne von Art. 828 ff. OR. Es ist unbestritten, dass sein jährlicher Umsatz die Grenze von Fr. 75'000. – überschreitet und er die Voraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht gemäss Art. 17 Abs. 1 und 2 MWSTV erfüllt. Als juristische Person des Privatrechts erbringt er wirtschaftliche Leistungen entsprechend seinem Genossenschaftszweck (Art. 17 Abs. 2 MWSTV). Aus seiner Tätigkeit, die nicht völlig unentgeltlich ist, ergeben sich Einnahmen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV). In dieser Hinsicht ist unerheblich, dass der Beschwerdeführer nicht gewinnstrebig ist und keine oder nur geringfügige Gewinne vereinnahmt oder in gewissen Geschäftsbereichen sogar Verluste erzielt; dass die Tätigkeit mit Gewinnabsicht ausgeübt wird, ist nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV nicht Voraussetzung für die Steuerpflicht. Das ist unbestritten. Streitig und zu prüfen ist indessen, ob der Beschwerdeführer infolge hoheitlicher Tätigkeit nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV von der Steuer befreit ist. Diese Vorschrift lautet wie folgt:

4 Bund, Kantone und Gemeinden, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie mit öffentlichrechtlichen Aufgaben betraute Personen und Organisationen sind für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, nicht steuerpflichtig, auch wenn sie für solche Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten. Gemeinwesen, ihre Dienststellen sowie Zweckverbände von Gemeinwesen sind von der Steuerpflicht ausgenommen, soweit sie ausschliesslich Leistungen untereinander erbringen. Die Ausübung von Funktionen der Schiedsgerichtsbarkeit gilt als hoheitlich. Die im Anhang zu dieser Verordnung in nicht abschliessender Weise aufgeführten entgeltlich erbrachten Tätigkeiten sind in jedem Fall steuerbar.

3.- Der Beschwerdeführer macht zu Recht nicht geltend, er sei als Dienststelle der Gemeinde Davos im Sinne von Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV von der Steuerpflicht ausgenommen. Wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht hervorhebt, ist der Beschwerdeführer nicht in die hierarchische Struktur der Gemeinde eingebunden und liegt zwischen ihm und der Gemeinde kein Subordinationsverhältnis vor. Insbesondere verfügt die Gemeinde gegenüber dem Beschwerdeführer über kein Weisungsrecht. Es trifft zwar zu, dass der Beschwerdeführer der Kontrolle durch die Gemeinde untersteht, soweit er öffentliche Gelder verwaltet und Kur- und Sporttaxen einzieht. Er nimmt insoweit eine vom Gemeinwesen ausgelagerte, auf einen Privaten übertragene Verwaltungsaufgabe wahr, wie das häufig vorkommt, ohne dass der Private deswegen hierarchisch zu einer Unterabteilung (Dienststelle) der Verwaltung wird. Der Beschwerdeführer ist vielmehr eine selbständige juristische Person mit eigener Struktur, die sich zur Erfüllung ihrer - auch öffentlichen - Aufgaben selbst organisiert (s. auch Camenzind/Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 181 ff.).
Eine Ausnahme von der Steuerpflicht für die vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen kommt deshalb nur dann und insoweit in Frage, als er im Sinne von Art. 17 Abs. 4 Satz 1 MWSTV Leistungen "in Ausübung hoheitlicher Gewalt" erbringt, das heisst, im Rahmen der Leistungserbringung hoheitlich tätig würde. Wie es

sich damit verhält, ist im Folgenden zu prüfen.

4.- a) Das Bundesgericht hat sich bereits in den beiden Urteilen i.S. Gemeinde Blonay (BGE 125 II 480) und S. AG vom 24. November 1999 (ASA-Publikation vorgesehen; vgl. Pra 89/2000 Nr. 6; RDAF 2000 II S. 83) dazu geäussert, was unter hoheitlicher Gewalt im Sinne von Art. 17 Abs. 4 MWSTV zu verstehen sei. Die Mehrwertsteuerverordnung definiert die in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachten Leistungen nicht näher. Sie enthält lediglich im Anhang eine - nicht abschliessende - Aufzählung von als beruflich oder gewerblich geltenden Tätigkeiten, die, wenn sie von einem Gemeinwesen oder einer mit öffentlichrechtlichen Aufgaben betrauten Person oder Organisation erbracht werden, in jedem Fall steuerpflichtig sind. Es folgt indessen bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift, dass der Begriff (Leistungen in) "Ausübung hoheitlicher Gewalt" enger ist als jener der "öffentlich-rechtlichen Aufgaben", so dass eine Person oder Organisation nicht schon deshalb nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV steuerbefreit ist, weil ihr solche Aufgaben übertragen sind (Urteil i.S. S. AG, a.a.O., E. 4a). Da es sich bei Art. 17 Abs. 4 MWSTV um eine Ausnahme von der Steuerpflicht handelt, was dem Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchssteuer widerspricht,
rechtfertigt es sich, den Begriff im Sinne der Mehrwertsteuerverordnung autonom und eher eng, jedenfalls nicht ausdehnend auszulegen (vgl. Stefan Kaufmann, Die Ausübung von Hoheitsgewalt als Kriterium der subjektiven Steuerpflicht, Der Schweizer Treuhänder 69/1995, S. 392).

b) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt ein Gemeinwesen in Ausübung hoheitlicher Gewalt, wenn es einen Entscheid oder eine Verfügung trifft, wodurch eine oder mehrere Personen verbindlich und erzwingbar zu einem Handeln, Unterlassen oder Dulden verpflichtet werden (BGE 102 Ia 387 E. 4 S. 391, mit Hinweisen). Hoheitliches Handeln zeichnet sich im Allgemeinen dadurch aus, dass ein Subordinationsverhältnis gegeben ist und eine gegenüber dem Bürger erzwingbare öffentlichrechtliche Regelung zur Anwendung gelangt. Weil die Ausübung hoheitlicher Gewalt ein Privileg und Monopol des Staates ist, bedarf es zur Übertragung hoheitlicher Befugnisse an private Organisationen immer einer Ermächtigung, wenn nicht in der Verfassung selber, so doch wenigstens in einer Gesetzesvorschrift. Diese Tätigkeit ist von der übrigen Verwaltungstätigkeit zu unterscheiden (BGE 116 Ib 367 E. 1b S. 370). Im Urteil i.S. S. AG (a.a.O., E. 4b und c) hat das Bundesgericht diese Begriffsbestimmung für die Mehrwertsteuer übernommen und ausgeführt, wann Personen und Organisationen des Privatrechts, denen öffentlichrechtliche Aufgaben übertragen sind, die betreffenden Leistungen in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen: Es hat festgehalten, dass die in
Ausübung hoheitlicher Gewalt handelnde Person oder Organisation ermächtigt sein müsse, in eigenem Namen Verfügungen zu erlassen, gegen die Rechtsmittel ergriffen werden können. Insofern bejaht die mehrwertsteuerrechtliche Doktrin mit Recht, dass ein Gemeinwesen (oder eine mit staatlichen Aufgaben betraute Person oder Organisation) dann "in Ausübung hoheitlicher Gewalt" handelt, wenn sie dem Bürger ein bestimmtes Verhalten vorschreiben darf und ihrer Anordnung nötigenfalls mit Befehls- oder Zwangsgewalt Nachachtung verschaffen kann (Kaufmann, a.a.O., S. 391; ders. , Der Begriff der Hoheitsgewalt im Sinn von Art. 17 Abs. 4 der Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994, Steuer Revue 50/1995 S. 11 f.; Gerhard Schafroth, Mehrwertsteuer im Gemeinwesen, ASA 64 S. 452; Manuel Vogel, Die Besteuerung der Gemeinwesen im Mehrwertsteuerrecht, MWST Journal, 4/1999 S. 68; Dziadkowski/Forster/Hempel, Die mehrwertsteuerliche Behandlung der Tätigkeiten von Gemeinwesen im Lichte der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie, ASA 65 S. 5 ff.).
Einige Autoren verlangen als weiteres Kriterium für die Ausnahme von der Steuerpflicht, dass die in Frage stehende Tätigkeit des Gemeinwesens nicht mit der Tätigkeit von privaten Anbietern konkurrieren dürfe. Mit anderen Worten entfällt die Hoheitlichkeit der Leistung dann, wenn sie marktfähig ist, das heisst von Privaten ebenfalls angeboten werden kann (vgl. Jörg R. Bühlmann, Kurtaxen/Kurverein, Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 24. April 1997, MWST Journal, 2/1997, S. 140). Dieser Auslegung von Art. 17 Abs. 4 MWSTV ist beizupflichten. Sie trägt dem Postulat der Wettbewerbsneutralität der Steuer Rechnung und steht auch mit Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (77/388/EWG) im Einklang (vgl. dazu BGE 125 II 480 E. 7b; s. auch Dziadkowski/Forster/Hempel, a.a.O., S. 23 f.).

c) Der Beschwerdeführer macht geltend, der Begriff der hoheitlichen Gewalt sei nicht einschränkend, sondern gemäss Doktrin und Praxis zu Art. 61 OR extensiv zu interpretieren. Dieser Vorschrift liegt indessen eine andere Zielsetzung zugrunde. Es geht um die Verantwortlichkeit öffentlicher Beamter und Angestellter

für Schaden, den sie in Ausübung ihrer amtlichen Verrichtungen verursachen. Wenn von Art. 61 OR die Rede ist, muss beachtet werden, dass die Rechtsprechung den Begriff "amtliche Verrichtung" sehr weit ausgelegt hat und ihn auch anwendet auf den Betrieb eines Schlachthofes (BGE 89 II 268 E. a S. 271), einer Kläranlage (BGE 85 II 236 E. 2 S. 240), den Strassenbau (BGE 96 II 337 E. 3a S. 343), die Behandlung von Patienten in öffentlichen Spitälern (BGE 111 II 149 E. 3a; 115 Ib 175 E. 2) oder die Tätigkeit in einer Schule (vgl. die Nachweise bei Brehm, Berner Kommentar, N 16 ff. zu Art. 61 OR). Das hat mit hoheitlicher, verfügungsmässiger Verwaltung nichts zu tun. Den Autoren, die für die Mehrwertsteuer auf diese Bestimmung verweisen (Dziadkowski/Forster/Hempel, a.a.O., S. 6), kann daher nicht gefolgt werden.
Es ist richtig, dass bereits die Doktrin zur Warenumsatzsteuer für die Grenzziehung zwischen hoheitlicher und gewerblicher Tätigkeit von Gemeinwesen auf Art. 61 OR verwiesen hat (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, Rz. 137; Wilhelm Wellauer, Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, Basel 1959, Rz. 65). Doch ist fraglich, ob die Praxis zur Warenumsatzsteuer tatsächlich auf Art. 61 OR abstellte. Ein Urteil wird von den Parteien jedenfalls nicht genannt. Art. 8 Abs. 3 des Warenumsatzsteuerbeschlusses vom 29. Juli 1941 (WUStB) verwies für die subjektive Steuerpflicht öffentlichrechtlicher Körperschaften und Anstalten vielmehr auf den Begriff des Grossisten, der seinerseits gewerbliche Tätigkeit voraussetzte. Auch bei den Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts stellte sich somit die Frage nach der Abgrenzung der gewerblichen von der hoheitlichen Tätigkeit (ebenso Metzger, a.a.O., Ziff. 135; Wellauer, a.a.O., Rz. 94). Wie die bei Wellauer (a.a.O., Rz. 66 und 96) erwähnte Verwaltungspraxis zeigt, war bei der Warenumsatzsteuer nur die hoheitliche Tätigkeit von der Steuer ausgenommen und nicht jegliche amtliche Tätigkeit. Gewerbliche Leistungen waren z.B. die Lieferung von in Strafanstalten
hergestellten Erzeugnissen, von Alkohol an Dritte durch die Eidgenössische Alkoholverwaltung, von Landkarten durch die Landestopographie oder von Medaillen für private Zwecke durch die eidgenössische Münzstätte (Wellauer, a.a.O., Rz. 96). Aus der Praxis zum Warenumsatzsteuerrecht lässt sich daher nichts für den Standpunkt des Beschwerdeführers ableiten.

d) Dass diese enge Auslegung des Begriffs der hoheitlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 4 MWSTV richtig ist, wird auch bestätigt durch die Vorarbeiten zum Gesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG, AS 2000 1300). Wie das Bundesgericht bereits in BGE 125 II 480 E. 6b und c dargelegt hat, übernahm das Gesetz die geltende Praxis zu Art. 17 Abs. 4 MWSTV in den wesentlichen Grundzügen. Die im Anhang zur geltenden Mehrwertsteuerverordnung exemplifikativ aufgezählten gewerblichen Leistungen von Gemeinwesen, die in jedem Fall steuerpflichtig sind, wurden in den Gesetzestext aufgenommen (Art. 23 Abs. 2 MWSTG). Das Parlament hat die geltende Ordnung in diesen Punkten nicht geändert
Es hat einzig - nach ausgedehnten Beratungen (vgl. AB 1998 S 973 f., 1999 N 330 ff., S 361 f., N 817 ff., S 410, N 1107, S 539) - eine Sondernorm für Kur- und Verkehrsvereine aufgenommen. Gemäss Art. 23 Abs. 1 Satz 4 MWSTG sind die von Kur- und Verkehrsvereinen im Auftrag von Gemeinwesen zugunsten der Allgemeinheit erbrachten Leistungen nicht steuerbar, sofern das Entgelt für diese Leistungen ausschliesslich aus öffentlichrechtlichen Tourismusabgaben stammt. Der Grundsatz, dass die öffentliche Hand (unter Einschluss der mit öffentlichrechtlichen Aufgaben betrauten Privaten) der Mehrwertsteuer grundsätzlich untersteht, und zwar aus Gründen der Wettbewerbsneutralität, und dass die Steuerfreiheit auf Leistungen beschränkt sein soll, welche das Gemeinwesen in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringt, war aber im Parlament nie umstritten, auch wenn für bestimmte Leistungen der öffentlichen Hand Ausnahmen gefordert und zum Teil auch durchgesetzt wurden (vgl. BGE 125 II 480 E. 6c). Es handelt sich somit bei Art. 23 Abs. 1 Satz 4 MWSTG um eine Ausnahmevorschrift für Kur- und Verkehrsvereine, die es nicht rechtfertigt, allein gestützt darauf bei der Konkretisierung des Begriffs "hoheitliche Gewalt" in Art. 17 Abs. 4 MWSTV speziell für Kur-
und Verkehrsvereine eine Ausnahme zu machen, nachdem die geltende Mehrwertsteuerverordnung eine solche Ausnahmebestimmung nicht enthält (zur Berücksichtigung von Vorarbeiten zu Gesetzesentwürfen bei der Auslegung des geltenden Gesetzes, s. auch BGE 124 II 193 E. 5d S. 201). Der Begriff der hoheitlichen Tätigkeit ist mithin im Sinne der bisherigen Rechtsprechung eng auszulegen.

5.- Zu prüfen ist, ob der Beschwerdeführer Leistungen in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringt.
a) Der Beschwerdeführer nimmt im öffentlichen Interesse liegende Aufgaben wahr. Das geht daraus hervor, dass seinen Organen (Verwaltungsrat, Verwaltungsratsausschuss, Kontrollstelle) verschiedene Vertreter der Gemeinde angehören, er über die Einnahmen aus den Kurtaxengelder verfügen kann und ihm weitere Beiträge der

Gemeinde ausgerichtet werden. Der Zweck des Beschwerdeführers besteht gemäss Statuten darin, die touristischen Interessen des Ortes Davos zu wahren und dessen touristische Entwicklung als Kur-, Ferien-, Sport- und Kongressort zu fördern. Er ist Dienstleistungsträger sowohl für die Fremdenverkehrswirtschaft wie auch für die Gäste von Davos. Diese Zweckbestimmung und die sich daraus ergebenden Tätigkeiten des Beschwerdeführers (touristisches Marketing, Betrieb von Verkehrsbüros, Organisation und Durchführung von Veranstaltungen und Tagungen, Unterhalt und Betrieb von spezifischen Anlagen und Einrichtungen wie Eisbahnen, Kongresszentrum, Langlaufloipen und Wanderwegen) dienen in erster Linie den wirtschaftlichen Interessen der örtlichen Berufs- und Gewerbezweige, die direkt oder indirekt vom Fremdenverkehr profitieren. Die wirtschaftliche Förderung liegt aber zugleich im öffentlichen Interesse, das die Gemeinde zu
unterstützen hat.
Trotz diesen im allgemeinen und öffentlichen Interesse liegenden Tätigkeiten und deren Finanzierung durch öffentliche Abgaben unter Beteiligung der Gemeinde erbringt der Beschwerdeführer aber keine Leistungen in Ausübung hoheitlicher Gewalt. Es geht ausschliesslich um Leistungen gewerblicher oder beruflicher Art, die kein besonderes Gewaltverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und den Gästen und Besuchern begründen. Die meisten Leistungen des Beschwerdeführers wie die Realisierung von Bauten, Anlagen und anderen Einrichtungen und deren Betrieb, der Strassenunterhalt, die Werbung usw. könnten zudem auch durch private Unternehmen ausgeführt werden.

b) Soweit der Beschwerdeführer die Kur- und Sporttaxen einzieht, übt er eine öffentlichrechtliche Aufgabe aus, weil die Steuerhoheit der Gemeinde zusteht, welche diese Aufgabe teilweise auf den Beschwerdeführer übertragen hat (Art. 10 des Kur- und Sporttaxengesetzes der Landschaft Davos). Es kommt ihm dabei aber keine hoheitliche Gewalt zu. Der Beschwerdeführer hat zwar in Bezug auf die Abstufungen der Taxen von Gesetzes wegen ein Antragsrecht (Art. 5). Er führt die für die Erhebung der Taxen erforderlichen Kontrollen durch und kann hierfür auch Unterlagen herausverlangen und Räumlichkeiten inspizieren (Art. 15). Er schreitet bei Säumnis von Abgabepflichtigen zu einer Ermessensveranlagung (Art. 16) und stellt nach Eintritt der Fälligkeit der Taxen die Rechnungen zu. Er besitzt indes keine Verfügungskompetenz. Die geschuldete Taxe wird erst auf Einsprache hin durch Entscheid festgelegt, und zwar durch die Gemeinde, gegen deren Entscheid Rekurs beim kantonalen Verwaltungsgericht erhoben werden kann. Auch über Zahlungserleichterungen und strafrechtliche Sanktionen entscheidet die Gemeinde (Art. 17). Unerheblich ist, ob es sich bei den Kur- und Sporttaxen um Steuern oder Kausalabgaben handelt, weil diese Frage auf die Art der vom
Beschwerdeführer beim Vollzug des Kur- und Sporttaxengesetzes erbrachten Leistungen keinen Einfluss hat. Soweit dem Beschwerdeführer im Zusammenhang mit dem Kur- und Sporttaxengesetz Verwaltungsaufgaben übertragen sind, übt er somit keine hoheitlichen Befugnisse aus.
Der Beschwerdeführer erbringt mithin keine Leistungen in Ausübung hoheitlicher Gewalt. Er ist von der Steuer nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV nicht befreit. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen und Dispositiv Ziff. 2 des angefochtenen Entscheides zu bestätigen.

6.- Der Beschwerdeführer macht ferner geltend, zwischen ihm und der Gemeinde bestehe kein Vertrag und gebe es keinen Leistungsfluss; es fehle an einem steuerbaren Leistungsaustausch. Allenfalls seien die ihm in Form von Kur- und Sporttaxen und Gemeindebeiträgen zufliessenden Gelder als Subventionen von der Steuer ausgenommen.
Gemäss Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV gehören "Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand" nicht zum Entgelt. Nach Art. 30 Abs. 6 MWSTV ist überdies der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, soweit ein Steuerpflichtiger Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand verwendet. Das Bundesgericht hat im Urteil i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung gegen Zentrum X. für Behindertevom 25. August 2000 zum Begriff des Leistungsaustausches und zum Subventionsbegriff in grundsätzlicher Hinsicht Stellung genommen. Es hat erwogen, gemäss Art. 4 MWSTV unterlägen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie "gegen Entgelt" erbracht werden. Erst mit dem Austausch von Leistungen finde ein steuerbarer Umsatz statt. Die Leistung des Unternehmers bestehe entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich sei eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Es müsse ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen, wie das typischerweise beim zweiseitigen Vertrag der Fall sei.
Dieser enge Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung sei bei der Subvention nicht gegeben. Sub-

ventionen seien Beiträge der öffentlichen Hand, die ohne entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet würden. Mit der Subventionierung wolle der Subventionsgeber beim Subventionsempfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen, das zur Erreichung eines bestimmten Zieles als geeignet erscheine. Diese Zielsetzung müsse im öffentlichen Interesse liegen und werde mit der Subventionierung zu verwirklichen versucht. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung des Subventionsempfängers erfolge aber die Subventionierung ohne Gegenleistung. Das heisst, eine marktwirtschaftlich gleichwertige Leistung sei für die Subvention nicht zu entrichten. Aus diesen Gründen sei es richtig, dass Subventionen nicht in das steuerbare Entgelt einfliessen (Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV) und keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug gäben (Art. 30 Abs. 6 MWSTV).
Nach diesen Kriterien hat das Bundesgericht im erwähnten Urteil geprüft, ob Betriebsbeiträge der Invalidenversicherung an ein Behindertenheim als Subventionen vom steuerbaren Entgelt ausgenommen sind, und die Frage bejaht. Im vorliegenden Fall geht es nicht um derartige Beiträge, sondern um Beiträge, welche der Beschwerdeführer vom Gemeinwesen für die Erfüllung seiner Aufgaben als Kur- und Verkehrsverein empfängt.

7.- Der Beschwerdeführer erbringt Leistungen gegenüber privaten Personen wie auch gegenüber Organisationen und Unternehmen. Soweit der Beschwerdeführer dafür vom Leistungsempfänger ein Entgelt vereinnahmt, beispielsweise für Vermietungen oder bei Veranstaltungen, unterliegt dieses der Steuer, wenn es sich nicht um von der Steuer ausgenommene oder befreite Umsätze handelt (Art. 14 und 15 MWSTV). Das ist unbestritten.
Nicht für alle Leistungen, die der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang erbringt, bezieht er aber ein Entgelt. Sie müssen deshalb anderweitig finanziert werden. Zur Erfüllung seiner Aufgaben stehen dem Beschwerdeführer zunächst die jährlichen Mitgliederbeiträge (der Genossenschafter und Passivmitglieder, Statuten Art. 10) zur Verfügung, ferner die Mittel aus dem Propagandafonds, der durch jährliche Beiträge der Genossenschafter gespiesen wird, für die Ortswerbung aber zweckgebunden ist (Statuten Art. 12 und 13). Der Finanzierung dieser Aufgaben dient zudem die Kur- und Sporttaxe, deren Ertrag die Gemeinde dem Beschwerdeführer abtritt (mit Ausnahme der 30 Prozent, die als reine Sporttaxe ausgeschieden, aber zum Teil dem Sportfonds zugewiesen und damit ebenfalls vom Beschwerdeführer verwaltet werden, Art. 10 und 11 des Kur- und Sporttaxengesetzes). Weitere Fonds, die für bestimmte Aufgaben zweckgebunden sind, wie beispielsweise der Anlagefonds für die Erstellung und Instandhaltung von Sportanlagen oder der Reservefonds zur Durchführung grösserer Veranstaltungen, werden ebenfalls durch den Beschwerdeführer verwaltet. Schliesslich leistet die Gemeinde an bestimmte Aufgaben, die der Beschwerdeführer übernommen hat, Defizitbeiträge
(Deckungsbeiträge) oder sie beteiligt sich durch anteilsmässige Zahlungen an den Kosten.
Für die Belange der Mehrwertsteuer sind diese Mittel nach ihrer Herkunft und Zweckbestimmung auszuscheiden.

8.- Was zunächst die Kur- und Sporttaxe betrifft, so wird diese vom Gast bezahlt und durch den Kurverein beim Gastwirt oder Hotelier pro Logiernacht erhoben. Die Steuerhoheit liegt jedoch bei der Gemeinde (vorn E. 5b), weshalb es sich um Beiträge der Gemeinde an den Beschwerdeführer handelt. Wie der Beschwerdeführer zu Recht bemerkt, ist diese Taxe eine Steuer zur Abgeltung bestimmter Kosten, die mit der Bereitstellung von Anlagen und weiteren Dienstleistungen zusammenhängen (Kostenanlastungssteuer). Es handelt sich nach schweizerischer Auffassung nicht um einen Beitrag oder um eine Kausalabgabe, weil die Taxe auch dann geschuldet ist, wenn der Gast den Sondervorteil nicht in Anspruch nimmt (Peter Böckli, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel/Stuttgart 1975, S. 53; Adriano Marantelli, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, Bern 1991, S. 51, 59). Die Einnahmen aus der Kur- und Sporttaxe sind daher beim Hoheitsträger von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Branchenbroschüre Nr. 17 "Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine", Ziff. 7.3.3; Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 184). Das allein erlaubt indes noch keinen Rückschluss auf die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung der Kur- und Sporttaxengelder beim
Beschwerdeführer, weil in Wirklichkeit die Erträge aus dieser Steuer von der Gemeinde dem Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt werden und dieses Verhältnis zu betrachten ist.
Die Kur- und Sporttaxe ist ausschliesslich zur Förderung der Ortschaft als Kur-, Ferien- und Sportort bestimmt und ist im Interesse der Gäste zu verwenden; für ordentliche Gemeindeaufgaben darf sie nicht herangezogen werden (Art. 1 des Kur- und Sporttaxengesetzes). Sie dient daher der Finanzierung von Leistungen, die einem weiteren Personenkreis zugute kommen sollen und mit denen die Attraktivität von Davos als Kur- und Sportort erhalten und gefördert werden soll. Mit der Zuwendung des Ertrages der Kur- und Sporttaxe an den Beschwerdeführer wird somit von ihm ein Verhalten erwartet, das durch den im Gesetz allgemein formulierten

Leistungsauftrag abgedeckt ist und als im öffentlichen Interesse liegend betrachtet wird. Es sind mit diesen Zuwendungen keine spezifischen Leistungen verknüpft in dem Sinne, dass die Zuwendung nur erfolgt, wenn der Beschwerdeführer näher bestimmte Leistungen gegenüber der Gemeinde erbringt. Der Beschwerdeführer ist - im Rahmen des allgemeinen Leistungsauftrages - vielmehr frei, die zur Förderung des gesetzlichen und statutarischen Zweckes notwendigen Massnahmen zu treffen. Das deutet auf Subventionen hin, welche die Gemeinde leistet, weil der Beschwerdeführer eine im öffentlichen Interesse liegende
Tätigkeit wahrnimmt und dieses Verhalten gefördert werden soll.
Die Erträge aus der Kurtaxe, die dem Beschwerdeführer zur Verfügung stehen, sind deshalb als Subventionen der öffentlichen Hand zu betrachten und von der Bemessungsgrundlage auszunehmen (Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV). Das gilt auch für die 30 Prozent, die als reine Sporttaxe ausgeschieden und verschiedenen Fonds zugewiesen werden, soweit sie dem Beschwerdeführer zugute kommen und für touristische Zwecke eingesetzt werden. In diesem Punkt ist die Beschwerde begründet.

9.- Nicht derart klar ist die Sachlage in Bezug auf die Beiträge, welche die Gemeinde dem Beschwerdeführer an die Kosten des Betriebs des Kongresszentrums und an die Kosten der technischen Dienste Strassenwesen, Eisbahn Dorf, Langlaufloipen, Spazier- und Wanderwege, Gärtnerei und Grünanlagen, Kinderspielplätze und Blumenaktionen bezahlt. Die Gemeinde leistet diese Beiträge in der Form entweder eines festen Beitrags (z.B. 20-Prozent-Beitrag) oder zur Deckung eines Defizits (Defizitbeitrag).
Die mit diesen Beiträgen zusammenhängenden Tätigkeiten des Beschwerdeführers sind mehrheitlich durch den allgemeinen Leistungsauftrag, den das Gesetz und die Statuten dem Beschwerdeführer überbinden, abgedeckt. Das heisst, es geht um die Förderung der touristischen Interessen von Davos. Es steht demnach nichts entgegen, solche Tätigkeiten des Beschwerdeführers als im öffentlichen Interesse liegend und die im Zusammenhang damit empfangenen Beiträge der Gemeinde als Subventionen nach Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV zu betrachten.
So verhält es sich insbesondere bei den Beiträgen an den Ausbau und Unterhalt der Spazier- und Wanderwege und an den Unterhalt und Betrieb der Langlaufloipen und der Natureisbahnen, zumal diese Einrichtungen in erster Linie den Gästen von Davos zugute kommen und in einem direkten Zusammenhang mit der Förderung der Tourismusinteressen von Davos stehen. Daran ändert nichts, dass diese Anlagen auch von der einheimischen Bevölkerung mitbenutzt werden und der Beschwerdeführer die Gemeindebeiträge ausdrücklich als "Abgeltung" für diese Mitbenutzung qualifiziert (so im Schreiben an die Eidgenössische Steuerverwaltung vom 8. Februar 1994). Denn in Wirklichkeit werden diese Beiträge geleistet, damit der Beschwerdeführer Aufgaben wahrnimmt, die der Tourismusförderung in Davos dienen und die im öffentlichen (wirtschaftlichen) Interesse des Ortes liegen. Das trifft auch für die Beiträge (Defizitdeckungen) zu, welche die Gemeinde dem Beschwerdeführer für den Betrieb des Kongresszentrums bezahlt. Obschon das Gebäude im Besitz der Gemeinde steht (Schreiben a.a.O.), betreibt der Beschwerdeführer das Kongresszentrum, um die Bedeutung von Davos als Fremdenkurort zu heben. Er gibt sich mit der Organisation wirtschaftlicher, kultureller und
politischer Veranstaltungen ab, die im Rahmen seiner statutarischen Aufgaben liegen und die nicht als Gemeindeaufgabe zu betrachten sind.
Indessen können nicht sämtliche Beiträge der Gemeinde als Subventionen qualifiziert werden. Das trifft namentlich auf die Beiträge der Gemeinde an das Strassenwesen zu. Der Beschwerdeführer besorgt die Schneeräumung und den Strassenunterhalt im Auftrag der Gemeinde Davos, wobei das Defizit von der Gemeinde getragen wird. Es geht um Leistungen, die der Beschwerdeführer aufgrund von direkten Abmachungen mit der Gemeinde - auf vertraglicher Basis - übernommen hat und die nach allgemeiner Auffassung als Gemeindeaufgaben betrachtet werden müssen. Winterdienstarbeiten von Privaten auf öffentlichen Strassen waren bereits unter der Warenumsatzsteuer steuerbare Umsätze (Urteil vom 2. März 1989, ASA 60 S. 59). Von dieser Praxis abzuweichen, besteht auch unter der Mehrwertsteuer kein Anlass. Ob noch weitere Beiträge der Gemeinde als Abgeltungen für besondere Leistungen, die der Beschwerdeführer gegenüber der Gemeinde erbringt, zu qualifizieren sind, lässt sich nach gegenwärtigem Stand der Akten nicht entscheiden und muss offen gelassen werden.
Da somit nicht abschliessend gesagt werden kann, inwieweit es sich bei den Defizit- und anderen Gemeindebeiträgen um Subventionen handelt, muss es bei diesen allgemeinen Feststellungen sein Bewenden haben (vgl. vorn E. 1). Es ist Sache der Eidgenössischen Steuerverwaltung, im Rahmen der Entscheide über die Steuerabrechnungen die noch nötigen Auskünfte und Unterlagen beim Beschwerdeführer einzufordern, damit über den Charakter dieser Beiträge entschieden werden kann. Soweit es sich um Subventionen oder diesen gleichgestell-

te Beiträge handelt, sind sie nach Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV von der Bemessungsgrundlage auszunehmen.
10.- a) Streitig ist schliesslich die Behandlung der sog. Propagandabeiträge. Die Vorinstanz qualifizierte diese als Gegenleistung für die vom Beschwerdeführer seinen Mitgliedern (Genossenschaftern) erbrachten Werbeleistungen und unterstellte sie der Besteuerung. Der Beschwerdeführer ist demgegenüber der Ansicht, die Propagandabeiträge seien wie die ordentlichen Beiträge (Jahresbeiträge) echte Mitgliederbeiträge, die nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV von der Steuer ausgenommen seien. Diese Bestimmung lautet:

Von der Steuer sind ausgenommen:
(...)
11. die Umsätze, die nicht-gewinnstrebige Einrichtungen mit politischer, gewerkschaftlicher, wirtschaftlicher, religiöser, patriotischer, weltanschaulicher, philanthropischer, kultureller oder staatsbürgerlicher Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen.

b) Die Vorschrift sagt nicht, was unter einem "statutarisch festgesetzten Beitrag" zu verstehen ist. Art. 13 Ziff. 11 des Entwurfs zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 28. Oktober 1993 (vgl. Kuhn/Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 221 ff.) entsprach bereits dem heutigen Art. 14 Ziff. 11 MWSTV mit der Ausnahme, dass die Einrichtungen wirtschaftlicher Zielsetzung nicht erwähnt waren. Im Vernehmlassungsverfahren im Anschluss an diesen Entwurf wurde verlangt, dass solche Einrichtungen ebenfalls von der Steuer auszunehmen seien. Der Bundesrat gab diesem Begehren statt und ergänzte Art. 14 Ziff. 11 MWSTV in dieser Hinsicht. Hingegen hat er dem weitergehenden Antrag, wonach die Ausnahmeregel auch für Einrichtungen gelten solle, die ihre Umsätze nicht allein gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen, sondern z.B. durch Finanzierungsbeiträge, Beiträge für besondere Projekte, Spenden oder Sponsoring, nicht entsprochen (vgl. Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements über das Vernehmlassungsverfahren zum Verordnungsentwurf über die Mehrwertsteuer vom 28. Oktober 1993, ad Art. 13 Ziff. 11). Es folgt daraus, dass die Ausnahme von der Steuerpflicht nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV auf eigentliche Mitgliederbeiträge
beschränkt bleiben muss, die zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks im Interesse aller Mitglieder erfolgen. Sonderleistungen gegenüber einzelnen Mitgliedern oder gegenüber Nichtmitgliedern wie auch Leistungen, die sich nicht klar aus dem Gemeinschaftszweck oder aus den durch den Gemeinschaftszweck vorgegebenen Aufgaben ergeben, unterliegen der Steuer. Das entspricht der in der Doktrin vertretenen Auffassung (Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 495 ff.; Jörg R. Bühlmann, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zürich 1994, S. 81 f.; Kuhn/Spinnler, a.a.O., Ergänzungsband S. 27).
Die Vorarbeiten zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, das Art. 14 Ziff. 11 MWSTV wörtlich übernommen hat (Art. 18 Ziff. 13 MWSTG), können diese Auffassung nur bestätigen. Wie die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats in ihrem Bericht zum Gesetzesentwurf vom 28. August 1996 präzisierte, will diese Steuerausnahme vor allem verhindern, dass die Mitgliederbeiträge, insbesondere von Vereinen, bei Erreichen der Mindestumsatzgrenze der Steuer unterworfen werden. Wenn jedoch für die Inanspruchnahme einer durch den Verein erbrachten Leistung ein spezieller Beitrag bezahlt werde, der nicht durch die Mitgliederbeiträge abgedeckt sei, unterliege der Beitrag der Steuer. Aus Gründen der Wettbewerbsneutralität dürfe zudem Ziff. 11 nicht ausgedehnt werden (BBl 1996 V 713, 747, ad Art. 17 Ziff. 11).

c) Die Statuten des Beschwerdeführers sehen zwei Arten von Beiträgen vor: Einen Jahresbeitrag, der zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks im Allgemeinen bestimmt ist; sowie die Propagandabeiträge, die in einen speziellen Fonds (Propagandafonds) fliessen, der vom übrigen Genossenschaftsvermögen getrennt besteht und für die Ortswerbung zweckbestimmt ist. Durch ihre Beiträge in diesen Fonds erwerben sich die Mitglieder das Recht, in die Propaganda, Informations- und Auskunftspublikationen des Beschwerdeführers aufgenommen zu werden (Statuten Art. 13). Die Propagandabeiträge stehen auf diese Weise in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit den vom Beschwerdeführer für seine Mitglieder erbrachten Werbeleistungen. Auch wenn die Propagandabeiträge in den Statuten festgelegt sind, handelt es sich deshalb nicht um eigentliche Mitgliederbeiträge zur Abgeltung von Leistungen, die ausschliesslich im Gemeinschaftsinteresse gegenüber allen Mitgliedern erbracht werden. Die mit Propagandabeiträgen finanzierten Leistungen des Beschwerdeführers sind mithin nicht nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV von der Steuer ausgenommen. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

(Teilweise Gutheissung der Beschwerde. Aufhebung von Dispositiv Ziff. 1, 3 und 5 und Bestätigung von Dispositiv Ziff. 2 und 4 des angefochtenen Entscheides der Eidgenössischen Rekurskommission. Feststellung, dass die Kur- und Sporttaxengelder und weiteren Beiträge der Gemeinde, welche der Beschwerdeführer einnimmt, nicht zu den steuerbaren Umsätzen gehören mit Ausnahme der Beträge, welche die Gegenleistung bilden für Leistungen, die der Beschwerdeführer direkt an die Gemeinde erbringt wie Strassenunterhalt und S5chneeräumung.)

Lausanne, 25. August 2000