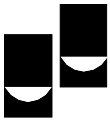
**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Abteilung I
A-1648/2006
{T 0/2}

# Urteil vom 27. April 2009

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann,
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

**X._____,**
Beschwerdeführer,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)**,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWSTV; Sanierung; Vorsteuerabzug
(1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000).

## Sachverhalt:

**A.**
Der Verein X._____ [Fussballverein] (nachfolgend: Steuerpflichtiger, Beschwerdeführer) war vom 1. Januar 1995 bis zum 30. September 2005 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Gemäss seinen eigenen Angaben unterhielt er im vorliegend interessierenden Zeitraum einen professionellen Spielbetrieb.

**B.**
Anlässlich einer Kontrolle durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) an mehreren Tagen im Februar 2003 betreffend unter anderem die Steuerperioden 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000 wurden mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 270'629 vom 13. Februar 2003 Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 183'883.-- für "Umsatzdifferenzen" (Ziff. 1), "Steuersatzdifferenzen" (Ziff. 2), nicht deklarierte "Aufwandminderungen" (Ziff. 3), "Verrechnungsgeschäfte" (Ziff. 4), "Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland" (Spielertransfers; Ziff. 5) und zuviel geltend gemachte "Vorsteuern infolge gemischter Verwendung" (Ziff. 6) nachbelastet. Mit Schreiben vom 12. März 2003 ersuchte der Steuerpflichtige um eine einsprachefähige Verfügung. Eine solche erging mit Entscheid vom 19. Mai 2003. Darin wurde die Steuerforderung gemäss der genannten EA vollumfänglich bestätigt.

**C.**
Mit Eingabe vom 19. Juni 2003 erhob der Steuerpflichtige Einsprache gegen diesen Entscheid. Er beantragte die Aufhebung der EA Nr. 270'629 vom 13. Februar 2003. Die EA sei gemäss den mit dem Aussendienstmitarbeiter der ESTV anlässlich einer Besprechung vom 8. Mai 2003 erörterten Korrekturen neu auszustellen. Das Guthaben des Steuerpflichtigen belaufe sich auf Fr. 8'802.75. Er beanstandete unter anderem betreffend Ziffer 6 der genannten EA die von der ESTV gewählte Vorsteuerabzugskürzungsmethode ("Pauschalvariante 2"). Insbesondere für Transferaufwendungen für Spieler sei die Vorsteuerabzugsmethode nicht sachgerecht. Hier sei ein pauschaler Vorsteuerabzugskürzungsschlüssel von 20% anzuwenden.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2003 setzte die ESTV den Steuerpflichtigen darüber in Kenntnis, dass die EA Nr. 270'629 vom 13. Februar 2003 über Fr. 183'883.-- vollumfänglich storniert (Gutschriftsanzeige Nr. 270'234 vom 16. Juli 2003) und die Nachbelastung für die kon-

trollierten Abrechungsperioden mit der EA Nr. 270'670 vom 16. Juli 2003 gestützt auf die Neuberechnung auf Fr. 143'846.-- festgesetzt worden sei. Die bestrittenen Punkte "Umsatzdifferenzen", "Steuersatzdifferenzen" und "Aufwandminderungen" seien gemäss den Anträgen des Steuerpflichtigen korrigiert worden. Bei den "Vorsteuerkürzungen" (Ziff. 6) seien keine Anpassungen vorgenommen worden. Der Steuerpflichtige wurde aufgefordert, hinsichtlich der erfolgten Korrekturen seine Einsprache allenfalls entsprechend zu ergänzen. Dieser Aufforderung kam er mit Eingabe vom 9. Oktober 2003 fristgerecht nach. Hinsichtlich des Vorsteuerabzugs für Transferaufwendungen wurde der Antrag gestellt, dieser sei anhand der Einzelstatistik über den tatsächlichen Einsatz der Spieler an Fussballveranstaltungen vorzunehmen.

Mit Einspracheentscheid vom 22. August 2006 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen. Die Steuerschuld für das 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000 wurde auf Fr. 133'173.-- zuzüglich Verzugszins festgesetzt. In ihrer Begründung führte die ESTV betreffend den für die „Vorsteuerkürzung“ (Ziff. 6) massgeblichen Umsatz im Wesentlichen aus, eine pauschale Korrektur der von den Steuern ausgenommenen Umsätze von 0.02% für verschiedene Beiträge sowie Spenden falle ausser Betracht. Die Anwendung der Vereinfachung für die Vorsteuerkorrektur bei von den Steuern ausgenommenen Umsätzen aus Nebentätigkeiten beschränke sich auf die in der Spezialbroschüre Nr. 06 (Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung, herausgegeben von der ESTV, 1995; nachfolgend: Spezialbroschüre Nr. 06) genannten bzw. damit vergleichbaren Sachverhalte. Betreffend die Transferaufwendungen führte sie aus, eine pauschale Kürzung der Vorsteuer von 20% finde keine buchhalterische Grundlage und bewege sich damit nicht im Rahmen der möglichen Ermittlungsvarianten. Aus demselben Grund sei auch der Antrag zur Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der Einzelstatistik der Spieler abzuweisen. Zudem sei ein Spieler selbst dann zu Gunsten des Fussballclubs "tätig", wenn er nicht aktiv auf dem Spielfeld eingesetzt werde.

**D.**

Mit Eingabe vom 21. September 2006 erhob der Steuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde mit den unter Kostenfolge gestellten Rechtsbegehren, der Einspracheentscheid sei teilweise aufzuheben und der Mehrwertsteuerbetrag für die Steuerperioden vom 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2000 sei auf höchstens Fr. 68'558.-- festzusetzen. Zur Begründung wurde haupt-

sächlich vorgebracht, die ESTV habe in den Jahren 1997 und 1998 Sanierungsleistungen im Betrag von Fr. 1'836'970.-- unzutreffenderweise als Spenden und somit als ausgenommenen Umsatz qualifiziert. Dies wirke sich auf das Verhältnis zwischen den ausgenommenen und den steuerbaren Umsätzen (und folglich auf den Vorsteuerabzugskürzungsschlüssel) aus. Die Sanierungsleistungen müssten aber mehrwertsteuerlich vollständig ausser Betracht fallen. Die Vorsteuerabzugskürzung sei demzufolge im Umfang von Fr. 9'466.-- zu reduzieren. Hinsichtlich der Transferaufwendungen bestritt der Beschwerdeführer die von der ESTV angewandte Methode zur Ermittlung des Vorsteuerabzugs. Diese sei nicht sachgerecht. Die Mehrwertsteuerforderung sei für den gesamten beim Beschwerdeführer kontrollierten Zeitraum (1. Januar 1997 bis 30. September 2002 [gegen den Einspracheentscheid betreffend die Perioden 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2002 wurde ebenfalls Beschwerde erhoben; siehe Verfahren A-1647/2006]) einmalig im Umfang von Fr. 55'149.-- zu ermässigen. Da eine genaue Zuordnung zu den Steuerperioden schwierig sei, werde dieser Betrag auch in der „Parallelbeschwerde“ geltend gemacht. Schliesslich beantragte der Beschwerdeführer, auf die Erhebung des Verzugszinses sei angesichts der besonderen Umstände (und im Sinne einer Ausnahme) zu verzichten.

In ihrer Vernehmlassung vom 13. November 2006 beantragte die ESTV die Abweisung der Beschwerde.

**E.**
Per 31. Dezember 2006 hat die SRK die Verfahrensakten dem Bundesverwaltungsgericht zur Beurteilung der Sache übergeben.

Mit Instruktionsverfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 3. Juli 2008 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, verschiedene Begründungen und Beweismittel betreffend die geltend gemachten Sanierungsleistungen einzureichen. Innert erstreckter Frist reichte er am 29. August 2008 eine Stellungnahme ein. Mit ebenfalls innert erstreckter Frist erfolgter Eingabe vom 3. November 2008 beantragte die ESTV, der Beschwerdeführer sei nochmals zur Einreichung diverser die geltend gemachten Sanierungsleistungen betreffenden Unterlagen aufzufordern. In seiner – innert mehrfach erstreckter Frist – eingereichten freigestellten Stellungnahme vom 17. Dezember 2008 hielt der Beschwerdeführer an seiner Auffassung fest, die Sanierung sei nachhaltig und erfolgreich gewesen. Die Vorinstanz äusserte sich hier-

zu am 21. Januar 2009. Sie stellte insbesondere fest, der Beschwerdeführer habe den behaupteten Sanierungsfall nicht nachgewiesen.

## Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

**1.**

**1.1** Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt beim Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) am 1. Januar 2007 die bei der SRK hängigen Rechtsmittel, sofern es zuständig ist und keine Ausnahme vorliegt. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 31 – Art. 33 und Art. 53 Abs. 2 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Vorliegend ist keine Ausnahme gegeben und gegen den Einspracheentscheid der Vorinstanz ist die Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht zulässig (Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG). Dieses ist mithin zur Beurteilung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

**1.2** Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die dazu gehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Für den sich in den Jahren 1999 bis 2000 verwirklichte Sachverhalt ist grundsätzlich das bis Ende 2000 geltende Recht – vorab die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) – anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

**1.3** Streitgegenstände im vorliegenden Verfahren bilden einzig noch die Fragen nach dem für die Kürzung der Vorsteuern massgeblichen steuerbaren Umsatz in den Jahren 1997/1998 einerseits sowie nach der Methode der Vorsteuerabzugskürzung infolge gemischter Verwendung andererseits. Zum einen ist deshalb zu prüfen, ob die umstrittenen Leistungen im Betrage von Fr. 1'836'970.-- zu dem für die Berechnung des Vorsteuerabzugskürzungsschlüssels relevanten Umsatz zu zählen sind. Dies hängt davon ab, ob diese als Sanierungsleistungen im Sinne der Mehrwertsteuer zu qualifizieren sind. Zum andern ist zu untersuchen, ob zur Berechnung des Vorsteuerabzugskürzungs-

schlüssels nur diejenigen zum Beschwerdeführer transferierten Spieler zu berücksichtigen sind, die tatsächlich zur Erbringung von steuerausgenommenen Umsätzen beigetragen haben; mit anderen Worten, ob die an andere Clubs ausgeliehenen sowie während längerer Zeit verletzungshalber oder aus anderen Gründen ausgefallenen Spieler bei dieser Berechnung ausser Betracht fallen müssen.

**1.4** Der Beschwerdeführer beantragt in prozessualer Hinsicht die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels, ohne allerdings diesen Antrag näher zu begründen.

Ein zweiter Schriftenwechsel ist grundsätzlich möglich, wenn auch praxisgemäss gewöhnlich die Ausnahme (Entscheid der SRK vom 9. Februar 2006, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.57 E. 1d.aa). Die Beschwerdeinstanz kann die Parteien auf jeder Stufe des Verfahrens zu einem weiteren Schriftenwechsel einladen (Art. 57 Abs. 2 VwVG). Ein weiterer Schriftenwechsel ist namentlich dann geboten, wenn die Vernehmlassung der Vorinstanz mit Bezug auf die angefochtene Verfügung neue, erhebliche Vorbringen tatsächlicher oder rechtlicher Art enthält (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 12. November 1998, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 652 E. 1a, vom 27. April 1994, veröffentlicht in ASA 66 S. 158 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1380/2006 und A-1381/2006 vom 27. September 2007 E. 3.1; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.37 ff.). Hinsichtlich der Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung infolge gemischter Verwendung ist dies vorliegend offensichtlich nicht der Fall und wurde vom Beschwerdeführer denn auch nicht geltend gemacht. Die Sache ist spruchreif, ein weiterer Schriftenwechsel drängt sich daher für das Bundesverwaltungsgericht, welches das Recht von Amtes wegen anzuwenden hat (BGE 119 V 347 E. 1a; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 212), nicht auf. Mit Bezug auf die Frage nach dem für die Vorsteuerabzugkürzung massgeblichen steuerbaren Umsatz in den Jahren 1997/1998 hat das Bundesverwaltungsgericht den Fall weitergehend instruiert (vgl. E. E). Die Parteien hatten in diesem Rahmen wiederholt die Gelegenheit, sich zum genannten Problembereich zu äussern und allfällige Unklarheiten in sachverhaltsmässiger oder rechtlicher Hinsicht zu ergänzen oder zu präzisieren.

**2.**

**2.1** Der Mehrwertsteuer 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 MWSTV, Art. 14 und 15 MWSTV). Eine Dienstleistung liegt unter anderem vor, wenn immaterielle Werte oder Rechte überlassen werden (Art. 6 Abs. 2 Bst. a MWSTV).

**2.2** Damit eine steuerbare Leistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 4 Bst. c MWSTV]). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht VPB 67.49 E. 2a.cc).

**2.2.1** Die Annahme eines solchen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 443 E. 6a mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und 8). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustausches das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 249 E. 4a, Urteil des Bundesgerichts vom 13. Februar 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 191 E. 3.2). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1511/2006 vom 3. September 2007 E. 2.4, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2).

**2.2.2** Der Transfer oder die Ausleihe von Sportlern von einem inländischen Unternehmen an ein anderes gegen Entgelt stellt einen solchen Leistungsaustausch gemäss diesen allgemeinen Regeln (E. 2.2.1 hievor) dar. Die Einnahmen, die mit diesen Dienstleistungen erzielt werden, sind zu versteuern, unabhängig davon, wie der Transfer oder die Ausleihe abgewickelt wird (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.174/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 2 in Bestätigung des Entscheides der SRK vom 28. Februar 2002 im Verfahren 2001-094).

**2.2.3** Auch die Steuerbarkeit von Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern hängt vom Vorhandensein eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches nach den allgemeinen Regeln (E. 2.2.1 hievor) ab. Bei Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft (Gesellschafterbeiträge oder Gesellschaftereinlagen), die nicht gegen spezielle Entschädigungen bzw. Gegenleistungen der Gesellschaft erfolgen, ist gemäss Lehre und Rechtsprechung von nicht steuerbaren Leistungen auszugehen. Namentlich kommt kein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch zustande bei der ordentlichen Gewinn- und Verlustbeteiligung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1439/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.5; Entscheide der SRK vom 12. Oktober 2001, veröffentlicht in VPB 66.42 E. 5c.cc, 2003-164 vom 17. Oktober 2006 E. 2c und d, 2003-177 vom 27. März 2006 E. 2d.bb; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 422, vgl. auch JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, S. 244).

**2.3** Bei Zahlungen des Gesellschafters an die Gesellschaft, die nicht in einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch erfolgen, ist namentlich zwischen *Finanzierungsleistungen* und *Spenden* zu unterscheiden:

**2.3.1** Wie Spenden mit Bezug auf die Steuerbarkeit zu behandeln sind, wird in der MWSTV – anders als in Art. 33 Abs. 2 MWSTG – nicht explizit geregelt. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind Spenden, Legate und andere freiwillige Beiträge von Privaten den Subventionen gleichzustellen: Der Spender bezwecke mit seiner Zuwendung, dass der Empfänger eine bestimmte Aufgabe erfülle. Sie dienten – wie Subventionen – der Erstellung von Leistungen (Umsätzen) und wirkten sich auf den Preis des Produkts aus (BGE 126 II 459 f. E. 8b). Spenden und Subventionen strebten die Förderung oder

Unterstützung von sonst nicht lebensfähigen Aktivitäten oder der Vermarktung von Produkten oder Dienstleistungen zu gegenüber dem Marktpreis reduzierten Preisen an. Sie würden aber nicht hergegeben, damit der Empfänger eine konkrete Gegenleistung erbringe. Sie seien nicht Leistungsentgelt und würden nicht in die Bemessungsgrundlage einfliessen, auch wenn sie dem Spendenempfänger dazu dienten, eine Tätigkeit auszuüben (BGE 126 II 443 E. 8, vgl. auch BGE 132 II 353 E. 7.1, Urteil des Bundesgerichts vom 13. Februar 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 191 E. 3.3; vgl. ausführlich hierzu BVGE 2007/39 E. 2.2 S. 496 mit weiteren Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Sie bildeten zusätzliche Einnahmen, die den Umsatz ergänzen (BGE 132 II 362 f. E. 7.1, Urteil des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.2). Die Lehre bezeichnet Spenden als sog. Nichtumsätze, welche nicht Gegenstand der Mehrwertsteuer bilden (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 153 f., 307 ff.).

Der Vollständigkeit halber sei angeführt, dass Art. 33 Abs. 2 Satz 1 MWSTG neu (anders als noch die MWSTV) explizit zwischen Spenden unterscheidet, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können und zum Entgelt gehören, und solchen Spenden, die nicht in diesem Sinn eine Gegenleistung darstellen und nicht steuerbares Entgelt bilden (vgl. auch Art. 38 Abs. 8 Satz 1 MWSTG). Im ersten Fall, wo eine Spende Teil eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs darstellt, wird auch etwa von "unechten Spenden" oder "unechten Zuschüssen" und in der zweiten Konstellation von "echten Spenden" gesprochen (vgl. statt vieler: BAUMGARTNER, in mwst.com, a.a.O., ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 39 ff.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1200 f.).

**2.3.2** Nach neuerer Rechtsprechung stellen Kapitaleinlagen von Gesellschaftern, mit welchen ein Aktionär eine Unternehmung über Eigenkapital finanziert (gleich wie Darlehen eines Aktionärs, d.h. bei Finanzierung über Fremdkapital) reine Finanzierungsmassnahmen dar, welche der Gesellschaft die Ausübung ihrer Tätigkeit überhaupt erst erlauben. Im Unterschied zu Subventionen und Spenden ergänzten sie nicht den Umsatz der Gesellschaft, sondern stellten einzig den Finanzbedarf sicher (BGE 132 II 353 E. 6.4, 7.1, 7.2, 9.3, Urteil des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.3). Dasselbe habe neben den Kapitaleinlagen auch für Finanzierungen mittels anderer Gesellschafterbeiträge wie Forderungsverzichten, Zinsver-

zichten, à-fonds-perdu-Zahlungen usw. zu gelten (vgl. BGE 132 II 353 E. 6.4, 7.2; BVGE 2007/39 E. 3.2 und 3.4 S. 498). Die genannten Beiträge erfolgen unentgeltlich und stehen deshalb ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer, soweit es sich nicht um Zahlungen gemäss Art. 14 Ziff. 15 MWSTV (bzw. Art. 18 Ziff. 19 MWSTG) handelt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 5.4; betreffend Kapitaleinlagen s. bereits Entscheid der SRK 2003-164 vom 17. Oktober 2006 E. 2c und d).

Auch in der Literatur wird allgemein die Meinung vertreten, reine Finanzierungsleistungen, worunter auch Verlustdeckungs- oder Sanierungsbeiträge und dergleichen fallen, wiesen keinen Entgeltscharakter auf (Baumgartner, in mwst.com, a.a.O., ad Art. 33 Rz. 41, Diego Clavadetscher, in mwst.com, a.a.O., ad Art. 38 Abs. 8 Rz. 16, Pierre-Marie Glauser, Nouvelle jurisprudence concernant le traitement des subventions au regard de la TVA, veröffentlicht in Der Schweizer Treuhänder [ST] 4/99 S. 409 ff.), wenn sie in erster Linie darauf abzielen, den wirtschaftlichen Fortbestand der Unternehmung sicherzustellen und nicht darauf, konkrete Leistungen abzugelten (Daniel Riedo, Problemfall Subvention im Mehrwertsteuerrecht, veröffentlicht in Festschrift SRK, Lausanne 2004, S. 117 ff., S. 131). Nicht anders hat es sich zu verhalten, wenn solche unentgeltliche Beiträge an die Gesellschaft durch ihre Gesellschafter erfolgen. Sie bleiben durch den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer unerfasst (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1511/2006 vom 3. September 2007 E. 2.5). Gleiches hat *mutatis mutandis* auch im Verhältnis zwischen dem Verein und seinen Mitgliedern bzw. für Beiträge an den Verein durch Vereinsmitglieder zu gelten; es sei denn, es handle sich um Mitgliederbeiträge im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV. Es sind keine Gründe ersichtlich, die eine Abweichung von den Grundsätzen dieser Rechtsprechung erforderlich machen würden.

**2.3.2.1** Die Lehre hat sich spezifisch auch zu den *Sanierungsleistungen* (als eine Form von Finanzierungsleistungen) geäussert. Sanierungsleistungen beruhten (zivilrechtlich) nicht auf einer Schenkung. Die Zuwendung sei durch den Willen, einen wirtschaftlichen Vorteil zu erlangen, motiviert (ohne dass sie als mehrwertsteuerliche Gegenleistung anzusehen wäre). Als Beispiele für solche wirtschaftliche Vorteile werden genannt der Auf- oder Ausbau des Unternehmens, die Werterhaltung der Beteiligung oder die Vermeidung eines Totalverlustes (Clavadetscher, in mwst.com, a.a.O., ad Art. 38 Abs. 8 Rz. 16;

FELIX GEIGER, Neue MWST-Praxis bei Sanierungsbeiträgen und sonstigen Zuschüssen, in ST 10/03 S. 892). Anders verhalte es sich lediglich in jenen Fällen, in denen das begünstigte Unternehmen langfristig nicht auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet sei und somit auch in Zukunft auf Zuschüsse angewiesen sein werde. Gegebenenfalls handle es sich bei solchen Gesellschafterbeiträgen um Spenden (GEIGER, a.a.O., S. 892).

**2.3.2.2** Nach der Praxis der Vorinstanz müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein, damit ein Gesellschafterbeitrag bzw. eine Gesellschaftereinlage als *Sanierungsleistung* gilt (vgl. Merkblatt Nr. 23 betreffend Beiträge im Sanierungsfall, herausgegeben von der ESTV [gültig bis 30. Juni 2003], S. 3):

„Ein Sanierungsfall liegt dann vor, wenn eine Überschuldung bzw. bei Kapitalgesellschaften eine Unterbilanz in dem Sinne vorhanden ist, dass die Gesellschaft über keine offenen oder stillen Reserven verfügt, über die die ausgewiesenen Verluste ausgebucht werden können. Eine Sanierung im Sinne dieses Merkblattes ist einzig dann gegeben, wenn Beiträge oder Forderungsverzichte geleistet werden, die der Gesundung eines Unternehmens dienen und dessen Fortbestand gewährleisten. Es handelt sich hierbei um aussergewöhnliche Massnahmen der Mittelbeschaffung zur Beseitigung von aufgelaufenen Verlusten, die der Bilanzsanierung dienen. Wird diese Voraussetzung nicht erfüllt, findet dieses Merkblatt keine Anwendung. Eine Sanierung kann in mehreren Schritten erfolgen, was aber anhand eines entsprechenden Gesellschaftsbeschlusses nachgewiesen werden muss. Ebenso ist diesfalls ein Sanierungsplan vorzulegen, woraus die Gesundstellung des sanierungsbedürftigen Unternehmens ersichtlich ist. Nur unter dieser Voraussetzung ist dieses Merkblatt anwendbar. Nicht als Sanierungen gelten deshalb u.a. Massnahmen, die der blossen Vermeidung einer Vorsteuerabzugskürzung dienen. Die für die Prüfung einer Sanierung erforderlichen Unterlagen (Bilanz, Erfolgsrechnung, Buchungsbelege, Verträge, Beschlussfassungen, Verzichtsvereinbarungen, Sanierungsübersichten, Sanierungspläne etc.) sind aufzubewahren und der ESTV auf Verlangen vorzuweisen.“

**2.4**

**2.4.1** Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steu-

erabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Vorsteuerabzug; Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV).

Ist ein Umsatz (in den von Art. 14 MWSTV aufgezählten Fällen) von der Steuer ausgenommen, dann ist auch der Vorsteuerabzug nicht zulässig. Von der Steuer ausgenommen sind nach Art. 14 Ziff. 12 Bst. e MWSTV die sportlichen Anlässe, bei denen ein Entgelt verlangt wird.

**2.4.2**

**2.4.2.1** Spenden und unentgeltliche Zuwendungen von Privaten, selbst wenn sie – wie Subventionen – nicht zum steuerbaren Entgelt zählen (vgl. Art. 30 Abs. 6 MWSTV; BGE 126 II 443 E. 8b, s. auch BGE 132 II 353 E. 4.3; BVGE 2007/39 E. 3.1 S. 497 mit weiteren Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung), führen zu einer verhältnismässigen Kürzung der Vorsteuer. Die Kürzung des Vorsteuerabzugs trägt gemäss Bundesgericht dem Umstand Rechnung, dass der Lieferung oder Dienstleistung, soweit deren Preis durch die Subvention bzw. die Spende verbilligt ist, keine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht und somit auch kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht (ausführlich BGE 126 II 443 E. 6, s. auch Urteile des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 5.3, 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 1).

**2.4.2.2** Wenngleich es nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts verfassungsrechtlich und steuertechnisch ausgeschlossen ist, dass ein Vorgang, der – mangels Entgeltlichkeit – nicht im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer liegt, eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung zur Folge haben kann (ausführlich: Entscheid der SRK vom 14. Juni 2001 E. 2, veröffentlicht in ASA 72 S. 580 ff.), hat das Bundesgericht im zeitlichen Geltungsbereich der MWSTV diese Praxis geschützt. Mit dem MWSTG wurde sie gesetzlich verankert (vgl. Art. 38 Abs. 8 MWSTG). Dieselbe Regelung ist sodann auch im Entwurf zum neuen Mehrwertsteuergesetz vorgesehen (vgl. Art. 34 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. d E-MWSTG, Bundesblatt [BBl] 2008 7133 ff.; in den zurzeit laufenden parlamentarischen Beratungen hat sich der Nationarat allerdings gegen eine Vorsteuerabzugskürzung bei Spenden ausgesprochen; Amtliches Bulletin des Nationalrates [AB NR] vom 18. März 2009 zu Art. 34 E-MWSTG).

**2.4.3**

**2.4.3.1** Nach der zitierten, neueren Rechtsprechung (vgl. E. 2.3.2) haben Kapitaleinlagen von Gesellschaftern (gleich wie Darlehen eines Aktionärs, d.h. bei Finanzierung über Fremdkapital), – anders als Spenden von Gesellschaftern – grundsätzlich keine verhältnismässige Vorsteuerkürzung im Sinne von Art. 30 Abs. 6 MWSTV (bzw. Art. 38 Abs. 8 MWSTG) zur Folge. Dasselbe gilt auch für Finanzierungen mittels anderer Gesellschafterbeiträge wie Forderungsverzichten, Zinsverzichten, à-fonds-perdu-Zahlungen usw. (vgl. BGE 132 II 353 E. 6.4, 7.2, Urteil des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 5.4; BVGE 2007/39 E. 3.2 und 3.4 S. 498 f., Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1496/2006, A-1497/2006 und A-1498/2006 vom 27. Oktober 2008 E. 4.4.4, A-1511/2006 vom 3. September 2007 E. 2.5; vgl. auch oben E. 2.2.3.1). Werden Gesellschafterbeiträge bzw. -einlagen – namentlich unter diesen Titeln – im Rahmen einer Sanierung geleistet, führt dies demzufolge nicht zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs (vgl. zur Problematik des Vorsteuerabzugs bei Sanierungsleistungen auch MARTIN KOCHER, Die «Corporate Governance»-Vorlage und der steuerrechtliche Sanierungsbegriff, in ASA 77 S. 281 ff., 310 ff., vgl. zum Ganzen auch GEIGER, a.a.O., S. 891 ff., DERSELBE, Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Sanierungsbeiträgen, in ST 10/02 S. 951 ff.).

**2.4.3.2** Handelt es sich bei den Leistungen der Gesellschafter um Finanzierungsbeiträge im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, so beeinflussen sie also – wie eben ausgeführt – im Regelfall die Vorsteuerabzugsberechtigung nicht (BGE 132 II 353 E. 10, Urteil des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 5.4; vgl. dazu ausführlich auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1498/2006 vom 27. Oktober 2008 E. 4.4.3.2, vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 248 f., vgl. SONJA BOSSART, Zum Einfluss von Nichtumsätzen auf den Vorsteuerabzug bzw. die Vorsteuerabzugskürzung, in Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht [zsis] 11/08 Ziff. 3). Dies gilt lediglich dann und soweit nicht, als eine Eingangsleistung (ganz oder unter anderem) für einen solchen Nichtumsatz verwendet und damit endverbraucht wird (vgl. BOSSART, a.a.O., mit Hinweisen). Soweit aus den Urteilen des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 15. August 2006 (dort insbesondere E. 3.3) und 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 (dort insbesondere E. 4.4) etwas anderes ge-

schlossen werden könnte, vermag das Bundesverwaltungsgericht dem nicht zu folgen: Wie das Bundesverwaltungsgericht bereits mit Urteil A-1496/2006 vom 27. Oktober 2008 festgestellt hat, ist auch – und gerade – im Zusammenhang mit Nichtumsätzen darauf zu achten, dass bei der Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung von der Eingangsseite her überlegt wird. Es gilt zu eruieren, ob die vorsteuerbelasteten Eingangsumsätze für die Realisierung von Nichtumsätzen verwendet wurden; nur wenn dies zutrifft kann der Vorsteuerabzug verweigert oder gekürzt werden. Irrelevant ist hingegen die Frage, wofür die Gelder aus dem Nichtumsatz verwendet wurden. So setzt die Überlegung, ob solche Mittelzuflüsse allenfalls für die Deckung von eingangsseitigen Aufwendungen verwendet werden, am falschen Ende an und ist im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzugsrecht fehl am Platz (a.a.O., E. 4.2; BOSSART, a.a.O., Ziff. 3.1).

**2.5**

**2.5.1** Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere (sogenannte gemischte Verwendung), so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 32 Abs. 1 MWSTV).

**2.5.2** Die Rechtsprechung hat sich bereits mit der Frage der Vorsteuerabzugskürzung aufgrund gemischter Verwendung bei Spielertransfers auseinandergesetzt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 in Bestätigung des Entscheides der SRK vom 28. Februar 2002 im Verfahren 2001-093) und diese wie folgt beantwortet: Das primäre Ziel eines Fussballclubs liegt im sportlichen Erfolg. Dies „(...) nicht zuletzt, um die Gunst der Geldgeber im Allgemeinen und der Fans im Besonderen zu erhalten oder zu gewinnen, wovon letztlich das gesamte (wirtschaftliche) Schicksal des Clubs abhängt. Um dieses Ziel zu erreichen, verpflichtet er Fussballspieler (bzw. erwirbt er die Rechte an ihnen), von deren Einsatz er sich den sportlichen Erfolg verspricht. Wenn auch der Werterhalt oder gar die Wertsteigerung der Rechte an diesen Spielern im Hinblick auf einen möglichen Wiederverkauf eine willkommene Erscheinung für einen Fussballclub darstellt, kann trotzdem nicht gesagt werden, die Rechte würden einzig deswegen erworben, um sie gewinnbringend zu veräussern. Primär werden die Spieler verpflichtet, um mit ihnen sportlich möglichst gut abzuschneiden, um mit ihnen als "Aushängeschilder" bzw. Repräsentanten des Clubs Werbung für sich oder die

Geldgeber des Clubs zu betreiben. Diese tatsächlichen Verhältnisse sind auch für die mehrwertsteuerliche Beurteilung massgebend. Der Erwerb von Rechten an Spielern stellt einen mehrwertsteuerlichen Vorumsatz dar, beispielsweise für die sportliche Veranstaltung (Fussballspiel) vor zahlendem Publikum, an der die derart erworbenen Fussballspieler eingesetzt werden, oder/und die Spieler werden als Werbeträger verwendet. Der steuerbare Eingangsumsatz (Erwerb der Rechte) wird folglich sowohl für zum Vorsteuerabzug berechtigte, steuerbare Ausgangsleistungen (Werbung) als auch für vom Abzug ausgeschlossene, unecht befreite Ausgangsumsätze (sportliche Anlässe; Art. 14 Ziff. 12 Bst. e MWSTV) verwendet. Für diese gemischte Verwendung ist der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen“ (Entscheid der SRK 2001-093 vom 28. Februar 2002 E. 6a und b; vgl. hierzu auch Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 5).

Eine Kürzung ist gemäss dieser Rechtsprechung auch dann vorzunehmen, wenn ein verpflichteter Fussballer im Spiel allenfalls nicht eingesetzt wird: „Auch auf der Ersatzbank wird der Spieler für sportliche Veranstaltungen "verwendet" im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Nicht schädlich ist überdies, dass der Spieler beispielsweise infolge Verletzung nicht in jedem Fussballspiel zum Einsatz gelangt. Es genügt, dass er dafür verpflichtet worden ist, auch wenn es aufgrund höherer Gewalt in einzelnen Ausnahmefällen nicht dazu kommen sollte“ (Entscheid der SRK 2001-093 vom 28. Februar 2002 E. 6c).

**2.5.3** Für eine solche Kürzung stehen dem Steuerpflichtigen praxisgemäss die gesetzliche bzw. effektive Methode, zwei verschiedene Pauschalvarianten sowie allenfalls die Alternativmethode zur Verfügung (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, herausgegeben von der ESTV, Rz. 861 ff.; Branchenbroschüre Nr. 19 über die Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung, herausgegeben von der ESTV, 1995; siehe Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1547/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.5, A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 5.4 mit Hinweisen).

**2.6** Bei verspäteter Zahlung wird ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 38 Abs. 2 MWSTV). Die Verzinsungspflicht hängt weder von einer Mahnung noch von einem Verschulden seitens des Steuerpflichtigen ab. Wenn die Zahlung zu spät erfolgt, tritt allein aufgrund dieser Verspätung die vorgesehene Rechtsfolge (Verzugszinspflicht)

ein. Dieser Verzugszins ist selbst dann geschuldet, wenn der Schuldner gar nicht imstande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Mehrwertsteuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 5.1, A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.8 mit Hinweisen, A-1402/2006 vom 17. Juli 2007 E. 2.5). In der MWSTV ist ein Erlass allein der Verzugszinse nicht vorgesehen. Auch im MWSTG wurde solches nicht verankert (vgl. JEAN-DANIEL ROUVINEZ, in mwst.com, a.a.O., ad Art. 47 Abs. 2 Rz. 9).

**2.7** Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1). Eine vom Steuerpflichtigen zu beweisende steuermindernde Tatsache stellt etwa das Recht zum Vorsteuerabzug dar (Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2004 E. 3.4; Entscheide der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 5b, vom 14. Januar 2005, veröffentlicht in VPB 69.88 E. 3c/bb mit Hinweis).

**3.**

**3.1** Gegen die Berechnung des für den Vorsteuerabzug massgebenden Umsatzes für das Geschäftsjahr 1997/1998 bringt der Beschwerdeführer vor, die ESTV habe zu Unrecht die Leistungen auf dem als "Spenden/Sanierungsmassnahmen" bezeichneten Konto 2202 im Umfang von Fr. 1'836'970.-- vollumfänglich als Spenden statt als Sanierungsbeiträge qualifiziert. Konkret handle es sich bei den Zahlungen auf diesem Konto nämlich zum einen um teilweise oder vollumfängliche Verzichte der Herren A._____, B._____, C._____ und D._____ auf an den Beschwerdeführer früher gewährte Darlehen im Rahmen der durchgeführten Sanierung. Zum andern handle es sich um Zahlungen der Mitglieder des „[Name des Club]“ sowie des „[Name des Clubs]“ im Rahmen der „Sanierungsaktion“, zu der im Herbst 1997 aufgerufen worden sei. Der durch diesen Aufruf zusammengekommene Betrag sei von Herrn B._____ noch verdoppelt worden. Die genannten Zahlungen müssten mehrwertsteuerlich gänzlich

ausser Betracht fallen und dürften nicht als ausgenommene Umsätze aufgerechnet werden. Das Verhältnis zwischen den ausgenommenen und den steuerbaren Umsätzen sei folglich neu zu berechnen. Die ausgenommenen Umsätze würden im Verhältnis zum Gesamtumsatz demnach 64% (statt 74%) ausmachen. Aus diesem Grund sei ihr ein Betrag von Fr. 9'466.-- gutzuschreiben.

**3.2** Die Vorinstanz akzeptiert (vgl. E. 2.3.2.2) bei Vorliegen eines Sanierungsfalles sowohl Zahlungen von Vereinsmitgliedern, die über ihre in den Statuten vorgesehenen Pflichten hinausgehen, sowie Zahlungen von Nichtmitgliedern als auch Forderungsverzichte als *Sanierungsmassnahmen im Sinne der Mehrwertsteuer*, die nicht zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen, sofern es sich um aussergewöhnliche Massnahmen der Mittelbeschaffung handelt. Die Massnahmen müssen der Beseitigung der aufgelaufenen Verluste und somit der Gesundstellung der betroffenen Gesellschaft bzw. des Vereins dienen. Die finanzielle Situation des Steuerpflichtigen, die die Ergreifung von Sanierungsmassnahmen erforderlich macht, muss folglich den Verhältnissen nach ebenfalls eine aussergewöhnliche – mithin kein Dauerzustand – sein. Auch die ergriffenen Massnahmen dürfen nur vorübergehender Natur sein. Soweit hier anwendbar, erscheint diese Praxis der ESTV angesichts der in E. 2 geschilderten Rechtslage ohne Weiteres als bundesrechtskonform. Stellt sich namentlich heraus, dass der Verein dauerhaft ohne diese Zahlungen nicht lebensfähig wäre, stellten die Zahlungen von Mitgliedern (mit Ausnahme der Beiträge gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV) oder Dritten keine mehrwertsteuerlichen Sanierungsmassnahmen, sondern vielmehr Spenden für eine „nicht lebensfähige“ Aktivität dar.

**3.3**

**3.3.1** Aus den eingereichten Unterlagen geht hervor, dass beim Beschwerdeführer im Geschäftsjahr 1996/1997 tatsächlich eine schwierige finanzielle Situation vorgelegen hat:

Die Jahresrechnung per 30. Juni 1997 (betreffend das Geschäftsjahr 1996/1997) bezifferte einen Jahresverlust in Höhe von Fr. _____ und wies fehlendes Eigenkapital von insgesamt Fr. _____ aus (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 23). Schon im Finanzbericht per 31. Dezember 1996 der vom Beschwerdeführer beauftragten Beratungs- und Treuhandgesellschaft (Beschwerdebeilage Nr. 24) wird die Situation als „existenzbedrohend“ bezeichnet (Ziff. 5.2). Der Verein – so der

Finanzbericht weiter – „steuere unweigerlich der Illiquidität entgegen“. Der Treuhänder empfahl deshalb die umgehende Ergreifung von Sanierungsmassnahmen, welche den Verein nachhaltig gesunden lassen würden (Ziff. 5.3). Auch im Finanzbericht per 31. März 1997 (Beschwerdebeilage Nr. 33) wurde der Geschäftsleitung dringend zur Ausarbeitung und Realisierung eines mittel- und langfristigen Sanierungs- bzw. Finanzierungskonzepts geraten (Ziff. 5.3, 5.5).

**3.3.2** Der Beschwerdeführer hat gemäss seinen Ausführungen (vgl. auch E. 3.1) zur Behebung seiner finanziellen Schwierigkeiten zu „Sanierungsmassnahmen“ gegriffen. Gemeint sind damit einerseits die genannte „Sanierungsaktion“ unter der Bezeichnung „_____“ (Beschwerdebeilage Nr. 28, Schreiben des Präsidenten vom 26. November 1997; Nr. 34, Kopien Gutschriftenanzeigen) und andererseits die diversen „Forderungsverzichte“ auf ihm gewährten Darlehen (Beilage Nr. 2, „Zu Sanierung 3: Forderungsverzichte der Darlehensgeber [A._____, B._____, C._____, D._____]“; Beschwerdebeilagen Nr. 29, Darlehensvertrag D._____; Nr. 31, Vereinbarung B._____; Nr. 32, Verzichtserklärung C._____).

**3.3.3** Die Vorinstanz führt aus, der Beschwerdeführer habe der Beweisaufforderung des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. E. E) nur beschränkt bzw. überhaupt nicht Folge geleistet. Er habe sich weitgehend damit begnügt, „zu behaupten, worum es sich bei einzelnen Zahlungen seiner Ansicht nach handeln müsse bzw. wie sich einzelne Zahlungen erklären könnten“. Zur Prüfung seiner Vorbringen würden namentlich die vollständigen Unterlagen betreffend die Forderungsverzichte der Darlehensgeber (sämtliche Verzichtserklärungen und zu Grunde liegende Darlehensverträge) sowie betreffend die weiteren Posten des Kontos 2202 fehlen. Der behauptete „Sanierungsfall und insbesondere die vorübergehende Natur des Zustandes“ könne mangels Unterlagen nicht überprüft werden.

Diesen Ausführungen der Vorinstanz ist beizupflichten. Der Beschwerdeführer hat seine Behauptung, dass sich seine Finanzlage nach den genannten Massnahmen (vgl. E. 3.3.2) in der Folge positiv weiterentwickelt hat und zwar in dem Sinne, als dass diese zu seiner Sanierung geführt haben, trotz ausdrücklicher Aufforderung hierzu nicht lückenlos und mit den entsprechenden Beweismitteln wie etwa Beschlussfassungen, Sanierungsplänen, Sanierungsübersichten etc. (vgl. E. 2.3.2.2) nachgewiesen. Selbst das von seiner Beratungs- und Treu-

handgesellschaft „dringend“ geforderte „mittel- und langfristige Sanierungs- und Finanzierungskonzept“ liegt – sollte ein solches überhaupt je ausgearbeitet worden sein – nicht bei den Akten. Im Weiteren fehlen für eine nähere Untersuchung der finanziellen Entwicklung namentlich die Bilanz- und Erfolgsrechnungen für die dem Geschäftsjahr 1997/1998 folgenden Jahre. Es ist deshalb nicht erstellt, dass die vom Beschwerdeführer ergriffenen und durchgeführten „Sanierungsaktionen“ tatsächlich aussergewöhnliche Massnahmen der Mittelbeschaffung waren und lediglich vorübergehender Natur blieben sowie, ob diese auch zu seiner nachhaltigen finanziellen Gesundstellung führten, d.h., dass er danach auch ohne solche Zahlungen (behauptete Sanierungsmassnahmen) sich zu einem überlebensfähigen Subjekt entwickelte. Aus dem Umstand allein, dass nach Überzeugung des Beschwerdeführers die behauptete Sanierung „ein Erfolg“ gewesen sei und er auch „heute noch bestehe“, kann keineswegs gefolgert werden, die Finanzen des Beschwerdeführers seien „nachhaltig gesund“ und sein wirtschaftlicher Fortbestand sei ohne solche Zahlungen gesichert. Vielmehr geben die dem Bundesverwaltungsgericht vorliegenden Akten Anlass zum gegenteiligen Schluss:

So schloss die Jahresrechnung für das Geschäftsjahr 1997/1998 (Beschwerdebeilage Nr. 36) trotz der in diesem Jahr durchgeführten „Sanierungsaktionen“ mit einem Jahresverlust von Fr. _____ und einem Passivenüberschuss (Überschuldung) von Fr. _____. Namentlich der Umstand, dass die auch nach der angeblichen Sanierung noch bestehende Überschuldung im genannten Umfang vom Beschwerdeführer als „beinahe historisch tief“ bezeichnet wird (Beschwerdebeilage Nr. 35, Bericht des Finanzchefs für das Jahr 1997/1998; vgl. auch Beschwerdebeilage Nr. 36, Erfolgs- und Jahresrechnung per 30. Juni 1998), bestätigt, dass seine finanzielle Situation bereits seit längerer Zeit als schlecht bezeichnet werden darf und finanzielle Schwierigkeiten wohl eher der „Dauerzustand“ denn die Ausnahme gewesen sein dürften. Zudem wurde für die nachfolgende Saison 1998/1999 vom Beschwerdeführer selber bereits wieder ein Verlust in Höhe von Fr. _____ budgetiert (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 35, Bericht des Finanzchefs). Die „Steigerung der Erträge aus allen möglichen Quellen“ wurde denn auch als die „wichtigste Aufgabe der Existenzsicherung überhaupt“ erachtet (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 35). Gerade dies zeigt, dass nicht einmal der Beschwerdeführer selber davon ausging, seine Finanzen – und damit seine Zukunft – fussten nun (wenigstens für eine gewisse Zeit) auf einer gesicherten

Grundlage. Nichts zu seinen Gunsten vermag der Beschwerdeführer ferner aus dem Umstand abzuleiten, dass – wie er behauptet – die finanzielle Situation von Fussballvereinen in der Schweiz mit „normalen“ Gesellschaften kaum vergleichbar sei, ist doch nicht einzusehen, warum in rechtlicher Hinsicht betreffend die Anforderungen an eine Sanierung im mehrwertsteuerlichen Sinn für Fussballvereine etwas anderes gelten soll als für die übrigen Personenmehrheiten.

**3.4** Damit ist dem Beschwerdeführer der für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug erforderliche Beweis (vgl. E. 2.7) nicht gelungen, dass es sich bei den umstrittenen Zahlungen bzw. Forderungsverzichten um *Sanierungsmassnahmen im Sinne der Mehrwertsteuer* handelt. Die Vorinstanz ist bei den strittigen Einnahmen auf dem Konto 2202 unter dem Titel „Spendeneinnahmen/Sanierungsmassnahmen“ demnach zu Recht von vorsteuerabzugskürzenden Spenden ausgegangen, erfolgten diese doch sowohl freiwillig als auch ohne konkrete Gegenleistung und sollte damit die Tätigkeit des Beschwerdeführers und dessen finanzielle Existenz ganz allgemein gefördert werden (vgl. E. 2.3.1 und E. 2.4.2). Nur der Vollständigkeit halber sei angefügt, dass es sich unbestrittenermassen nicht um Mitgliederbeiträge im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV handelt (vgl. E. 2.3.2). Die entsprechende Kürzung der Vorsteuer erweist sich somit als korrekt (vgl. auch E. 2.3.2.1). Gegen die Methode der Kürzung hat der Beschwerdeführer keine Einwände erhoben. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

**4.**

**4.1** Der Beschwerdeführer wendet sich ferner gegen die Kürzung des Vorsteuerabzugs infolge gemischter Verwendung. Strittig ist dabei, wie konkret bzw. in welchem Umfang diese Kürzung zu erfolgen hat.

Nach Auffassung des Beschwerdeführers ist die von der ESTV angewandte Methode zur Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung nicht sachgerecht. Er bringt vor, entscheidend müsse die „potentielle Leistungserbringungsmöglichkeit“ eines jeden zum Beschwerdeführer transferierten Spielers sein. Eine sachgerechte Lösung verlange eine Untersuchung über den Umfang, in welchem ein Spieler tatsächlich zur Erzielung von ausgenommenen Umsätzen beigetragen habe bzw. überhaupt effektiv habe beitragen können. An andere Clubs ausgeliehene sowie während längerer Zeit verletzungshalber oder aus anderen Gründen ausgefallene Spieler dürften bei der Vorsteuerabzugskürzung nicht berücksichtigt werden. Dies ergebe sich auch aus

der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Der Vorsteuerabzugskürzungsschlüssel müsse vielmehr errechnet werden aus einer Gegenüberstellung der Zeitperiode, während welcher ein Spieler effektiv für den Beschwerdeführer habe eingesetzt werden können mit jener, während der dieser ausgeliehen oder verletzt gewesen sei bzw. aus anderen Gründen nicht habe eingesetzt werden können. Eine solche Berechnung der Einsatzmöglichkeiten habe er für jeden zu ihm transferierten Spieler einzeln vorgenommen (vgl. Beschwerdebeilagen Nr. 21 und 22). Im Speziellen trage ein ausgeliehener Spieler einzig bei jenem Club zur Leistungserbringung bei, bei welchem er effektiv präsent sei und spiele. Würde dieser Spieler nun auch noch (und zusätzlich) beim abgebenden Club berücksichtigt, würde derselbe Spieler bei zwei verschiedenen Clubs zur Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung herangezogen, was unsinnig wäre. Zudem werde auf den für die ausgeliehenen Spieler vereinnahmten Leihsummen (genau wie auf den Transfersummen) wiederum die Mehrwertsteuer abgerechnet und bezahlt.

**4.2**

**4.2.1** Vorliegend ist der Beschwerdeführer mit dem Erwerb von „Rechten an Spielern“ im Sinne der dargelegten Rechtsprechung (vgl. E. 2.5.2) zweifellos danach bestrebt, diese an Fussballspielen mit Erfolg einzusetzen, um so schliesslich den sportlichen und wirtschaftlichen Erfolg des Clubs zu sichern. Über die mehrwertsteuerlichen Folgen hinsichtlich derjenigen Spieler, die verletzungshalber ausfallen, auf der Ersatzbank platziert werden oder aus anderen Gründen nicht zum Einsatz kommen, äussert sich die zitierte Rechtsprechung unmissverständlich. Demnach werden die „Rechte an solchen Spielern“ auch in diesen Fällen für sportliche Veranstaltungen „verwendet“ im Sinne der Mehrwertsteuer, was eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung zur Folge hat (vgl. E. 2.5.2, 2. Absatz). Die Argumentation des Beschwerdeführers, wonach stets auf die „potentielle Leistungserbringungsmöglichkeit“ eines jeden Spielers abzustellen sei, geht folglich bereits von vornherein fehl. Ihm ist – den Ausführungen der Vorinstanz zustimmend – vielmehr entgegen zu halten, dass anlässlich eines Fussballspiels nicht immer alle Fussballer auf dem Spielfeld zum Einsatz kommen, sei dies aus taktischen Überlegungen, aus gesundheitlichen Gründen oder aus anderen Motiven, wie zum Beispiel deren unzureichende Leistung. Dennoch bleiben auch die Spieler auf der Ersatzbank wie auch die verletzten Fussballer „Aushängeschilder“ bzw. Repräsentanten des Fussballteams und haben

damit Anteil an der sportlichen Gesamtleistung ihres Clubs. Zudem ist es üblich, dass meist alle Spieler während eines sportlichen Anlasses präsent sind und so einen Rückhalt für die Spieler auf dem Spielfeld bilden. Sie tragen auf diese Weise zur Mannschaftsleistung bei. Diese Ausführungen bestätigen, dass auch solche Spieler für den sportlichen Anlass eingesetzt werden, was eine „Verwendung“ der „Rechte an diesen Spielern“ im Sinne der Mehrwertsteuer für steuerausgenommene Umsätze darstellt.

Aus der etwas missverständlichen bundesgerichtlichen Formulierung betreffend die konkrete Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung bei der gemischten Verwendung im Falle von Spielertransfers (Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 6) lässt sich – entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers – nichts zu seinen Gunsten ableiten, hat das Bundesgericht doch in grundsätzlicher Hinsicht die zu dieser Rechtsfrage entwickelten Prinzipien der SRK, auf die sich vorliegend auch das Bundesverwaltungsgericht stützt (vgl. E. 2.5.2), explizit bestätigt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 5.2).

**4.2.2** Unbestritten ist weiter, dass der Beschwerdeführer gegen Entgelt anderen Fussballclubs diverse Spieler über mehrere Monate hinweg ausschliesslich leihweise zur Verfügung gestellt hat. Wie lange ein Fussballer beim Beschwerdeführer bzw. beim ausleihenden Club tätig war (und zu welchen Konditionen), lässt sich den eingereichten Unterlagen entnehmen (vgl. Beschwerdebeilagen Nr. 16 bis 20 betreffend die Arbeitsverträge zwischen dem Beschwerdeführer und den fraglichen Fussballspielern sowie betreffend die Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und den ausleihenden Clubs). Die Frage, ob die Vorsteuern auch in jenen Fällen zu kürzen sind, in denen ein Fussballer nicht während der ganzen Vertragsdauer beim Beschwerdeführer spielt, sondern an einen Drittclub entgeltlich ausgeliehen ist, bleibt als Nächstes zu prüfen, äussert sich doch die zitierte Rechtsprechung (vgl. E. 2.5.2) hierzu nicht.

Von demjenigen Zeitpunkt an, ab welchem ein Spieler einem Drittclub ausschliesslich zur Verfügung gestellt bzw. ausgeliehen wird, entfällt beim Beschwerdeführer die gemischte Verwendung des betreffenden Spielers. Ein ausgeliehener Fussballspieler trägt während der Ausleihphase nicht mehr gleichzeitig zu den genannten steuerbaren und steuerausgenommenen Leistungen (vgl. E. 2.5.2) des Beschwerdeführers

bei. Vielmehr wird der Spieler vom Beschwerdeführer ausschliesslich für eine steuerbare Ausgangsleistung verwendet. Diese besteht darin, dass die „Rechte an einem Fussballspieler“ einem Drittclub gegen eine Entschädigungsleistung („Leihgebühren“) zur Verfügung gestellt werden (vgl. E. 2.2 und E. 2.2.2), wofür ihm auch der Vorsteuerabzug zusteht. Bei der Berechnung des Vorsteuerabzugskürzungsschlüssels für eine Steuerperiode, während der ein Fussballer nacheinander zeitweise gemischt und zeitweise ausschliesslich für eine steuerbare Ausgangsleistung „verwendet“ wurde, ist daher dieser Umstand grundsätzlich angemessen zu berücksichtigen.

**4.2.3** Die Vorinstanz hat (anders als im Parallelverfahren A-1647/2006) die „Erträge aus Leihgebühren“ bei der Berechnung des Vorsteuerabzugskürzungsschlüssels nicht berücksichtigt (vgl. Beilage B zur EA Nr. 630'629), obwohl im vorliegend strittigen Zeitraum solche erzielt worden sind (vgl. Beschwerdebeilagen Nr. 16 bis 20). Aus diesem Grund ist die Beschwerde in diesem Punkt im Sinne der vorangegangenen Erwägung teilweise gutzuheissen.

Der Beschwerdeführer verlangt, der Vorsteuerabzugskürzungskürzungsschlüssel sei anhand der von ihm berechneten „potentiellen Leistungserbringungsmöglichkeiten“ (vgl. E. 4.1) zu ermitteln. Für das Bundesverwaltungsgericht (wie auch für die Vorinstanz) sind diese Berechnungen jedoch nicht nachvollziehbar und können schon dehalb nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führen. Die erforderliche Kalkulation im Einzelnen vorzunehmen, ist jedoch nicht die Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts. Die Beschwerde ist aus diesem Grund zur Neuberechnung der Vorsteuerabzugskürzung infolge gemischter Verwendung unter angemessener Berücksichtigung des Umstands, dass gewisse Fussballspieler innerhalb einer Steuerperiode nacheinander zeitweise gemischt und zeitweise ausschliesslich für steuerbare Ausgangsleistungen „verwendet“ wurden, an die Vorinstanz zurückzuweisen.

**5.**

**5.1** Schliesslich wendet sich der Beschwerdeführer gegen die Erhebung des Verzugszinses. Zur Begründung bringt er vor, dass er aufgrund der geführten Besprechungen und der Dauer des Verfahrens in guten Treuen habe davon ausgehen können, die anfänglich von der ESTV nachgeforderten Mehrwertsteuern würden massiv reduziert bzw. gänzlich fallengelassen. Aufgrund der besonderen Umstände und im

Sinne einer Ausnahme sei auf die Erhebung des Verzugszinses zu verzichten.

**5.2** Die MWSTV sieht einen Erlass nur des Verzugszinses nicht vor (vgl. E. 2.6). Sowohl der Verwaltung wie auch dem Gericht ist es deshalb verwehrt, einen solchen zu gewähren; Ausnahmefälle sind gesetzlich nicht vorgesehen. Inwiefern wegen der Besprechungen zwischen dem Beschwerdeführer und der ESTV mit Bezug auf die Verzugszinse eine Vertrauensgrundlage geschaffen worden wäre, die ihren Erlass zur Folge hätte, ist weder aufgrund der Akten noch aufgrund der beschwerdeführerischen Ausführungen ersichtlich. Aus diesen Gründen ist die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

**6.**
Entsprechend ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen (vgl. E. 4.2.3), im Übrigen jedoch abzuweisen.

**6.1** Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 2'500.-- festzusetzen. Da der Beschwerdeführer nur teilweise obsiegt, hat er die ermässigten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Diese sind ihm im Umfang von Fr. 2'000.-- aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 500.-- ist nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zu erstatten. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**6.2** Die teilweise obsiegende Partei hat Anspruch auf eine Parteientschädigung für die ihr erwachsenen notwendigen Kosten (Art. 7 Abs. 1 VGKE). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 i.V.m. Art. 9 ff. und Art. 13 VGKE). Der Beschwerdeführer hat keinen Vertreter beigezogen, sodass ihm hieraus keine Kosten entstanden sind. Weitere notwendige Auslagen (Spesen oder Verdienstausfall, vgl. Art. 13 VGKE) wurden nicht geltend gemacht. Eine Parteientschädigung ist deshalb nicht auszurichten. Der Umstand, dass im Laufe des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht ein neuer Präsident eingesetzt wurde, der zugleich als Anwalt tätig ist und der den Verein vor Gericht vertreten hat, vermag daran nichts zu ändern. Die Rechtsfragen, zu denen er noch Stellung zu nehmen hatte, betrafen nicht den Punkt „Spielertransfer“, der zur Gutheissung geführt hat. Auf die

Rechtsprechung zur Frage, ob ausnahmsweise eine Parteientschädigung auszurichten ist, wenn ein Anwalt zugleich Organ einer juristischen Person ist und für diese handelt, muss vorliegend deshalb nicht näher eingegangen werden (vgl. ausführlich und mit zahlreichen Hinweisen A-1420/2006 E 6.2; vgl. auch MICHAEL BEUSCH, in Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], N. 14 zu Art. 64 ).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Ziffer 2 des Einspracheentscheids vom 22. August 2006 betreffend geschuldeter Mehrwertsteuern wird aufgehoben und die Sache zur neuen Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.-- werden dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 2'000.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- verrechnet. Der Restbetrag von Fr. 500.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

**3.**
Der Vorinstanz werden keine Verfahrenskosten auferlegt.

**4.**
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**5.**
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. _____; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo Iris Widmer

**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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: