

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 20. Februar 2001 in Sachen X [SRK 1999-052]; dieser wurde durch Urteil des Bundesgerichts vom 13. Februar 2002 [2A.150/2001] bestätigt)

Mehrwertsteuer. Sponsoring von kulturellen Dienstleistungen (Art. 14 Ziff. 12 MWSTV). Fakturierung (bei gemischter Leistung). Bemessungsgrundlage.

- Verfassungsmässigkeit des Passus «dem Publikum unmittelbar erbracht» (E. 3).
- Werden kulturelle oder andere Veranstaltungen gesponsert, liegt ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vor, wenn der Geld- oder Sachleistung des Sponsors eine Leistung des Gesponserten gegenübersteht. Bei der Frage nach der Steuerbarkeit einer Aktivität kommt es daher nicht auf deren Begriffsbezeichnung (z. B. Sponsoring) an, sondern darauf, ob ein Leistungsaustausch im Sinne des Mehrwertsteuerrechts gegeben ist (E. 5a/bb).
- Die Verwaltungspraxis zum Sponsoring ist rechtens bezüglich Zuwendungen von Unternehmen, die nach wirtschaftlichen Kriterien geführt sind und bezüglich natürlichen Personen ohne Hinweis auf eine Geschäfts- oder Gewerbetätigkeit. Rechtswidrig ist die Praxis jedoch betreffend Geldzuwendungen von gemeinnützigen Fördervereinigungen, deren Zwecksetzung darin besteht, bestimmte Kulturveranstaltungen zu unterstützen (E. 5a/cc).
- Bemessungsgrundlage beim Sponsoring mit integrierter Werbung (E. 6a) und bei Naturalsponsoring (E. 6b).
- Separate Fakturierung bei gemischten Leistungen (kulturelle und gastgewerbliche). In Anwendung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung darf die Eidgenössische Steuerverwaltung bei Unterlassung der separaten Fakturierung den ganzen Billetpreis veranschlagen, wenn die steuerbare gastgewerbliche Komponente 10% der ganzen Leistung übersteigt (E. 6c).

Taxe sur la valeur ajoutée. Sponsoring de prestations de services culturelles (art. 14 ch. 12 OTVA). Facturation (en cas de prestation mixte). Base de calcul de l'impôt.

- Constitutionnalité de l'expression «fournies directement au public» (consid. 3).
- En cas de sponsoring de manifestations culturelles ou d'un autre type, il y a un échange de prestations relevant de la taxe sur la valeur ajoutée lorsque la prestation en argent ou en nature du sponsor fait l'objet d'une contrepartie fournie par la personne sponsorisée. Le caractère imposable d'une activité ne dépend donc pas des termes utilisés pour sa désignation (par ex. sponsoring), mais de l'existence d'un échange de prestations au sens du droit de la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 5a/bb).
- La pratique administrative relative au sponsoring est justifiée en ce qui concerne les dons offerts par des entreprises qui sont dirigées selon des critères économiques et pour les personnes physiques sans relation avec une activité commerciale ou professionnelle. Cette pratique est en revanche contraire au droit s'agissant des dons en argent provenant d'associations de soutien d'utilité publique, dont le but est de subventionner certaines manifestations culturelles (consid. 5a/cc).
- Base de calcul de l'impôt en cas de sponsoring intégrant des éléments de publicité (consid. 6a) et en cas de sponsoring en nature (consid. 6b).
- Facturation séparée lors de prestations mixtes (prestations culturelles et prestations de l'hôtellerie et de la restauration). En application de la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'Administration fédérale des contributions peut, en cas d'absence de facturation séparée, taxer la totalité du prix du billet lorsque la composante relative aux prestations de l'hôtellerie et de la restauration est supérieure à 10% de l'ensemble de la prestation (consid. 6c).

Imposta sul valore aggiunto. Sponsorizzazione di prestazioni di servizi culturali (art. 14 n. 12 OIVA). Fatturazione (in caso di prestazione mista). Base di calcolo dell'imposta.

- Costituzionalità dell'espressione «fornite direttamente al pubblico» (consid. 3).
- In caso di sponsorizzazione di manifestazioni culturali o di altro genere, vi è uno scambio di prestazioni rilevante per l'imposta sul valore aggiunto se la prestazione in denaro o in natura dello sponsor genera una controprestazione da parte della persona sponsorizzata. Per la questione dell'imponibilità di un'attività non è quindi decisivo il termine utilizzato per definire quest'ultima (ad es. sponsoring), bensì l'esistenza di uno scambio di prestazioni ai sensi del diritto dell'imposta sul valore aggiunto (consid. 5a/bb).
- La prassi amministrativa concernente la sponsorizzazione è giustificata per quanto riguarda i doni offerti da imprese dirette secondo criteri economici e per le persone fisiche senza relazione con una attività commerciale o professionale. La prassi è invece illegale per quanto riguarda i doni in denaro provenienti da associazioni di sostegno di utilità pubblica, il cui scopo è di sovvenzionare determinate manifestazioni culturali (consid. 5a/cc).
- Base di calcolo per la sponsorizzazione che integra elementi pubblicitari (consid. 6a) e per la sponsorizzazione in natura (consid. 6b).
- Fatturazione separata in caso di prestazioni miste (prestazioni culturali e prestazioni alberghiere e di ristorazione). In applicazione della giurisprudenza del Tribunale federale, l'Amministrazione federale delle contribuzioni può, in caso di assenza di una fatturazione separata, tassare la totalità del prezzo del biglietto se la componente relativa alle prestazioni alberghiere e di ristorazione supera il 10% della prestazione complessiva (consid. 6c).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. X wurde als Stiftung im Sinne von Art. 80 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) errichtet. Zweck von X ist es, auf ausschliesslich gemeinnütziger Grundlage junge begabteste Musiker aus der ganzen Welt zu fördern und sie zum gemeinsamen Musizieren auf einem hohen internationalen Niveau nach Y zu holen, Werke der klassischen und modernen Musik, besonders Kammermusik, einem breiten internationalen Publikum bekannt zu machen sowie einem interessierten Laienpublikum den Zugang zur klassischen Musik zu eröffnen. Zur Erreichung dieses Zweckes kann X selber,

oder in Zusammenarbeit mit anderen Organisatoren und Institutionen, Musikfestivals in Y organisieren, d. h. Konzerte, Einführungsveranstaltungen und Rahmenprogramme sowie weitere Anlässe, die dem Stiftungszweck dienen. X kann auch Kompositionsaufträge erteilen. Das Stiftungsvermögen wird geäufnet durch Zuwendungen des «Vereins X», freiwillige Zuwendungen Dritter, Sponsorenbeiträge, Erträge aus der Erhebung von Eintrittsgeldern, Schutzgebühren, Übertragungshonoraren sowie aus weiteren Tätigkeiten von X und den Erträgen des Stiftungsvermögens. X organisiert jeweils im Sommer ein internationales Musikfestival. X ist seit dem 1. Januar 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen.

B. Mit Schreiben vom 30. März 1995 an die ESTV stellte X den Feststellungsantrag, dass sie der Mehrwertsteuerpflicht grundsätzlich nicht unterliegt. Eventualiter sei festzustellen, dass ihre mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze im Jahre 1994 unter Fr. 75'000.- lagen und dementsprechend nicht mehrwertsteuerpflichtig waren. Subeventualiter sei ihr jedenfalls für das laufende Geschäftsjahr die Mehrwertsteuer zu erlassen.

C. Mit Entscheid vom 14. Juni 1995 wies die ESTV den Antrag auf grundsätzliche Ausnahme von der Steuerpflicht von X ab. Im Weiteren traf sie verschiedene Feststellungen.

Am 15. August 1995 erhob X dagegen Einsprache mit dem Begehren, es sei festzustellen, dass Erträge von der Art, wie sie in der Betriebsrechnung 1993/94 unter der Rubrik «Sponsoren» aufgeführt sind, nicht unter die Mehrwertsteuerpflicht fallen.

D. Mit Einspracheentscheid vom 22. März 1999 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut und traf wiederum diverse Feststellungen.

E. Am 30. April 1999 reichte X gegen den Einspracheentscheid der ESTV Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) ein und beantragte im Wesentlichen, dass sie für die zur Erreichung des Stiftungszweckes bei Dritten gesammelten Beträge der Mehrwertsteuer nicht unterliege. Eventuell sei festzustellen, dass sie für bestimmte Spenden und Geschenke nicht mehrwertsteuerpflichtig sei.

Aus den Erwägungen:

1.a.-2.d. (...)

3.a. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101; Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen [UeB] der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 [aBV], BS 1 3) beauftragt den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen unterliegen nur dann der Steuer, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt werden («einschliesslich Eigenverbrauch»; Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 BV, Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 UeB aBV). Kulturelle Leistungen sind ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug steuerbefreit (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 5 BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 5 UeB aBV).

b. Der Bundesrat hat diese Vorgaben der Stufe Verfassung wie folgt umgesetzt: Der Steuer unterliegen gegen Entgelt erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV], AS 1994 1464). Von der Steuer sind ausgenommen die Umsätze, die nicht-gewinnstrebige Einrichtungen mit u. a. kultureller Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen (Art. 14 Ziff. 11 MWSTV); ferner die dem Publikum unmittelbar erbrachten kulturellen Dienstleistungen der in Art. 14 Ziff. 12 MWSTV aufgeführten Arten, sofern dafür ein besonderes Entgelt verlangt wird; schliesslich auch kulturelle Dienstleistungen der Schriftsteller und Komponisten sowie die Dienstleistungen von deren Verwertungsgesellschaften (Art. 14 Ziff. 13 MWSTV).

c. Wie für jede andere Aktivität setzt die Steuerbarkeit von Sponsoring also voraus, dass es im mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch erfolgt. Dem Sponsor muss für seine Zuwendung ein direkter verbrauchsfähiger Nutzen durch den Gesponserten zufließen. Besteht kein Leistungsaustauschverhältnis zwischen Begünstigtem und Sponsor, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung.

d. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist nicht zu beanstanden, dass das geltende Recht die Steuerbefreiung auf kulturelle Dienstleistungen beschränkt, die dem Publikum unmittelbar erbracht werden. Sinn und Zweck der Befreiungsvorschrift besteht in der Begünstigung des Bezugs von kulturellen Leistungen aus kulturpolitischen Gründen. Bereits aus dem - auf Verfassungsstufe vorgegebenen - Wesen der Steuerbefreiung ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug geht hervor, dass einzig durch die Nichtbelastung der letzten Umsatzstufe insgesamt eine geringere Steuerbelastung für den Endverbraucher bewirkt werden soll. Insofern ist zutreffend, nur die dem Publikum unmittelbar erbrachten kulturellen Dienstleistungen zu befreien, und nicht etwa auch gewisse Vorleistungen (vgl. zu dieser Problematik auch den Entscheid der SRK vom 28. Oktober 1997 i.S. H., E. 4b, in MWST-Journal 1/98, S. 24, geschützt durch das Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 S. 344 ff. E. 6d/aa; Entscheid des Bundesgerichts vom 3. März 1999 i.S. K. AG, E. 6a).

Im Übrigen lässt die bundesgerichtliche Rechtsprechung keine Gelegenheit aus, dem Bundesrat regelmässig den gleichen politischen Entscheidungsspielraum zuzugestehen wie dem ordentlichen Gesetzgeber (statt vieler: BGE 125 II 331, BGE 123 II 298 f.). Der Richter hat nicht sein Ermessen an die Stelle des Bundesrates zu setzen. Er beschränkt sich vielmehr auf die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der in Frage stehenden Regelung. In Auslegung der Verfassungsnorm, dergemäss kulturelle Leistungen ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug steuerbefreit sind (E. a hievon), hat der Bundesrat mit der Wendung «dem Publikum unmittelbar erbrachte» in Art. 14 Ziff. 12 MWSTV kein übergeordnetes Recht verletzt. Vorab beachtet sie den von der Verfassung vorgegebenen Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer sowie die daraus abgeleitete restriktive Handhabung und Auslegung der Befreiungsvorschriften. Sodann werden keine aus der Verfassung abgeleiteten übergeordneten Grundsätze verletzt. Zudem beachtet die fragliche Regelung das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV, Art. 4 aBV), da alle vergleichbaren Leistungen von vergleichbaren Leistungserbringern gleich behandelt werden. Sie hält schliesslich vor Art. 27 BV (Art. 31 aBV) stand, da die Beschwerdeführerin gleich behandelt wird wie ihre direkten Konkurrenten im Sinne der Rechtsprechung.

Zusammenfassend gesagt, ist es nicht unzulässig, wenn die Verordnung die Steuerbefreiung auf jene Leistungen beschränkt, die direkt und unmittelbar dem Publikum erbracht werden, und nicht auf jede erdenkliche Art von Aktivitäten im Bereich des Kulturschaffens, namentlich auf das «Aufreiben der nötigen Finanzmittel» via Sponsoring, ausweitet, wie die Beschwerdeführerin dafürhält.

4.a. Gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen im Inland jährlich Fr. 75'000.- übersteigen. Gewerbliche Tätigkeit setzt voraus, dass Einnahmen erzielt werden. Gewinnstrebigkeit ist jedoch nicht erforderlich (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, Bern/Stuttgart/Wien 1997, § 24 Rz. 16; Stephan Kuhn/Peter Spinner, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 72).

Unter gewissen Umständen können Leistungserbringer von der subjektiven Steuerpflicht ausgenommen werden (s. Art. 19 MWSTV). Bei der Befreiungsvorschrift von Art. 14 MWSTV namentlich deren Ziff. 12, handelt es sich demgegenüber nicht um eine subjektive Steuerbefreiung, sondern es werden lediglich gewisse Tätigkeiten (objektiv) befreit. Jemand, der vorwiegend kulturelle Leistungen erbringt im Sinne von Art. 14 Ziff. 12 MWSTV, ist demnach nicht automatisch für alle seine Tätigkeiten von der Steuer befreit. Zu prüfen ist jeweils, ob er aus andern Gründen die Voraussetzungen von Art. 17 MWSTV erfüllt.

b. Die Beschwerdeführerin bringt mehrfach vor, sie sei gemeinnützig, nicht gewinnorientiert und deshalb steuerbefreit. Eine subjektive Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit sieht das geltende Recht jedoch nicht vor (E. a hievor). Aber auch Art. 14 Ziff. 12 MWSTV knüpft nicht an ein Tatbestandsmerkmal «Gemeinnützigkeit» an. Die Beschwerdeführerin behauptet ferner, mit ihrer Tätigkeit wolle sie keine Einnahmen erzielen. Das ist falsch. Laut Art. 4 der Stiftungsurkunde nimmt sie zur Erreichung ihres Zweckes Zuwendungen des «Vereins X», freiwillige Zuwendungen Dritter, Sponsorenbeiträge, Erträge aus der Erhebung von Eintrittsgeldern, aus Schutzgebühren, aus Übertragungshonoraren sowie aus weiteren Tätigkeiten der Stiftung entgegen. Die Beschwerdeführerin macht auch verschiedentlich geltend, als Stiftung sei sie eine von der Steuer ausgenommene nicht gewinnstrebige Einrichtung mit kultureller Zielsetzung nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV. Auch diesem Argument ist entgegenzuhalten, dass Art. 14 Ziff. 11 MWSTV keine subjektive Steuerbefreiung normiert, sondern lediglich gewisse Leistungen befreit (E. a hievor). Im Übrigen kann die Beschwerdeführerin ohnehin nichts aus dieser Bestimmung für sich ableiten, da es dort - anders als beim vorliegend zu beurteilenden Sponsoring - um Leistungen geht, die an (Vereins-)Mitglieder erbracht werden.

5.a.aa. Nach Verwaltungspraxis unterliegen Werbe- und Bekanntmachungsleistungen für Sponsoren der Steuer (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige[133], Rz. 261; Branchenbroschüre Karitative Organisationen, Juli 1995, S. 17). Eine Gegenleistung liege bereits vor, wenn der Sponsor oder Spender vom Empfänger in einem Mitteilungsblatt oder Klubheft, in Programmen, aber auch in Form von Lautsprecherdurchsagen unter Hinweis auf seine berufliche, gewerbliche, unternehmerische oder andere Tätigkeit namentlich genannt wird (Wegleitung, Rz. 432i). Die Erwähnung von Privatpersonen ohne jeglichen Hinweis auf eine geschäftliche Tätigkeit stelle keine Werbeleistung dar und sei nicht steuerbar (Branchenbroschüre Sport, Juli 1995, S. 36; Branchenbroschüre Karitative Organisationen, S. 17). Keine Gegenleistung des Zuwendungsempfängers werde angenommen bei der ein- oder mehrmaligen Nennung im offiziellen Berichtsteil eines Jahres- und/oder Rechenschaftsberichtes. Bemessungsgrundlage der Steuer bilde der gesamte Sponsorbetrag. Bestehe das Sponsoring in der Zuwendung von Naturalien, sei Steuerbemessungsgrundlage der Preis, der einem unabhängigen Dritten der gleichen Abnehmerkategorie für die Lieferung der Naturalien in Rechnung gestellt würde (Wegleitung, Rz. 432i; Branchenbroschüre Sport, S. 24).

Die ein- oder mehrmalige Nennung von Privatpersonen mit Berufs- oder Tätigkeitsbezeichnung, von juristischen Personen, Personengesellschaften, Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit und von Anstalten des privaten Rechts (Verein, Stiftung, Genossenschaft, AG, Kommanditaktiengesellschaft, GmbH, Kommanditgesellschaft, Kollektivgesellschaft, einfache Gesellschaft, Verband usw.) in anderen Publikationen als Geschäfts- oder Rechenschaftsberichten stelle daher eine Werbe- oder imagefördernde Bekanntmachungsleistung dar, so dass der entsprechende Sponsorenbeitrag der Steuer unterliege.

bb. Werden kulturelle oder andere Veranstaltungen gesponsert, liegt ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vor, wenn der Geld- oder Sachleistung des Sponsors eine Leistung des Gesponserten gegenübersteht. Bei der Frage nach der Steuerbarkeit einer Aktivität kommt es daher nicht auf deren Begriffsbezeichnung (z. B. Sponsoring) an, sondern darauf, ob ein Leistungsaustausch im Sinne des Mehrwertsteuerrechts gegeben ist. Mit dieser Einschränkung ist den nachfolgenden Ausführungen der ESTV durchaus zu folgen:

Wird das Sponsoring einer mehr oder weniger breiten Öffentlichkeit bekannt gemacht, steht der Zuwendung eine Werbe- und/oder imagefördernde Leistung durch den Gesponserten an den Sponsor gegenüber. Der Beitrag an eine kulturelle Veranstaltung fördert unter Umständen den Bekanntheitsgrad, die Anerkennung, das Ansehen oder das gute Image des Sponsors. Bei diesem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschverhältnis steht also der Werbe- oder imagefördernden Bekanntmachungsleistung durch den Gesponserten ein Entgelt in Form der Zuwendung durch den Sponsor gegenüber. Alles, was der Sponsor aufwendet, um diese Leistung des Gesponserten zu erhalten, bildet Bestandteil der Bemessungsgrundlage (Art. 26 Abs. 2 MWSTV).

cc. Aufgrund dieser Kriterien ist die Verwaltungspraxis rechtens, dergemäss die Zuwendungen der in den beschwerdeführerischen Festivalprogrammen als Sponsoren aufgelisteten, nach wirtschaftlichen Kriterien geführten Unternehmungen mehrwertsteuerlich zu veranschlagen sind. Durch das Sponsoring erhoffen sich diese Firmen eine Verbesserung ihrer Marktposition, zumindest eine positive Wirkung auf ihre «Public Relations». Das Engagement für die Kulturveranstaltung soll sich günstig auf das Unternehmensimage auswirken. Der Unterstützung liegt eine geschäfts-, gewinn- und umsatzorientierte Motivation zugrunde. Der Sponsor erhofft sich einen wirtschaftlichen Nutzen von der Leistung des Gesponserten. In der Bekanntmachung des Sponsors gegenüber dem Publikum besteht die mehrwertsteuerliche Leistung des Gesponserten (entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin macht es keinen Unterschied, ob diese Bekanntmachungsleistung nun Kommunikations- oder Informationsleistung zu nennen ist). Die Imageförderung für den nach wirtschaftlichen Kriterien geführten Betrieb steht im Vordergrund, auch wenn eine untergeordnete, uneigennützige Spendenabsicht des Sponsors nicht immer auszuschliessen ist. Insoweit ist die Praxis der ESTV zum Sponsoring nicht zu beanstanden.

Ebenfalls durchaus gerechtfertigt ist, wenn die ESTV in der namentlichen Nennung einer natürlichen Person (ohne Hinweis auf Geschäfts- oder Gewerbetätigkeit) in der Programmzeitschrift der Beschwerdeführerin noch keine steuerbare Leistung erblickt. Unter diesen Umständen geht sie zu Recht davon aus, dass die Privatperson ihren Beitrag aufgrund eines persönlichen Bezugs zur kulturellen Veranstaltung, um der Sache willen, mäzenatisch leistet. Sie erhofft sich nicht in erster Linie eine Imageförderung oder gar einen wirtschaftlichen Vorteil. Sie will mit ihrem Beitrag vielmehr das Kulturschaffen fördern und die Konzertveranstaltung überhaupt ermöglichen. Insofern erwartet sie keine Leistung durch die Beschwerdeführerin. Es kann unter diesen Umständen auch nicht gesagt werden, die Beschwerdeführerin erbringe - einzig durch die Namensnennung der Privatperson - eine imagefördernde Bekanntmachungsleistung im Sinne der voranstehenden Erwägungen. In diesen Fällen handelt es sich um eine

Spende, bei der der Zuwender keine mehrwertsteuerliche Leistung erhält, ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch mithin fehlt (vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 25. August 2000 i.S. S., E. 8a).

Entgegen der Auffassung der Verwaltung verhält es sich gleich im Falle etwa von gemeinnützigen Fördervereinigungen, deren Zwecksetzung darin besteht, Kulturveranstaltungen wie jene der Beschwerdeführerin zu unterstützen. Ihr Engagement ist nicht in erster Linie durch Werbung oder Imageförderung, schon gar nicht in der Hoffnung eines wirtschaftlichen Nutzens, motiviert. Es besteht vielmehr in einer uneigennützigen Förderung und Unterstützung der kulturellen Veranstaltung. Die Fördervereinigung leistet ihren Beitrag, um die kulturellen Veranstaltungen des Empfängers oft überhaupt erst zu ermöglichen. Der Unterstützungsgedanke und damit der Spendencharakter steht im Vordergrund. Auch wenn eine gewisse Imagepflege der Fördervereinigung durch die Natur der Sache (sie unterstützt!) nicht auszuschliessen ist, erweist sich dieser Aspekt gegenüber dem Spendencharakter der Zuwendung als klar untergeordnet. Die Imagepflege besteht wohl zu einem grossen Teil lediglich darin, dass die Vereinigung gegen aussen hin manifestiert, sie verwende die ihr durch die Mitglieder oder Stifter zur Verfügung gestellten Mittel auch tatsächlich gemäss ihrer Zwecksetzung. Die gemeinnützige Fördervereinigung erwartet keine Gegenleistung von der Beschwerdeführerin. Unter diesen Umständen erbringt die Beschwerdeführerin nur durch die Nennung der Fördervereinigung im Programmheft - nicht anders als bei der Privatperson - keine steuerbare Leistung. Wohl auch von solchen oder ähnlichen Überlegungen hat sich die ESTV leiten lassen, wenn sie nach Inkrafttreten des neuen Rechts Zahlungen von gemeinnützigen Fördervereinen, die von den direkten Bundessteuern befreit sind, als Spenden behandelt (vgl. Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer[134], Rz. 418). Insoweit ist der angefochtene Einspracheentscheid zu korrigieren.

b. Betreffend Steuerbarkeit der noch strittigen Zahlungen von im Festivalprogramm aufgeführten Geldgebern ist somit folgendes festzustellen:

aa. Bei den nachfolgenden Fällen handelt es sich um steuerbares Sponsoring gemäss E. a/cc hievor:

- G. K. hat als Kommanditgesellschaft eine wirtschaftliche, an Erzielung und Verteilung von Gewinn orientierte, zumindest umsatzorientierte Zwecksetzung. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin macht es - aufgrund der verschiedenen Motivation - mehrwertsteuerlich sehr wohl einen Unterschied, ob eine Privatperson oder aber eine Erwerbsgesellschaft die Zahlung leistet. Für die Behauptung, G. K. leiste diese Zahlungen jeweils aus Goodwill und die Nennung von G. K. sei nicht gewollt gewesen, sondern rein zufällig, vermag die Beschwerdeführerin keine Beweise vorzulegen;

- die S. AG hat als AG eine wirtschaftliche, an Erzielung und Verteilung von Gewinn orientierte Zwecksetzung. Die Zahlung dient in erster Linie der geschäftlichen Imageförderung und entspringt einer gewinn- und umsatzorientierten Motivation. Dass es sich dabei gleichzeitig um einen «Sympathiebeitrag» handelt wie die Beschwerdeführerin behauptet, kann nicht gänzlich ausgeschlossen werden, ist unter diesen Umständen aber unmassgeblich;

- M. bezweckt als Genossenschaft die unmittelbare Förderung wirtschaftlicher Interessen in gemeinsamer Selbsthilfe. Durch den gemeinsamen Selbsthilfegedanken wird die Genossenschaft nicht zur gemeinnützigen Fördervereinigung im Sinne der E. a/cc hievor. Durch die namentliche Nennung des Teilbegriffs «M.» in der Sponsorenliste erbringt die Beschwerdeführerin die steuerbare Bekanntmachungsleistung. Daran ändert nichts, dass M. der «weitaus grösste Kulturunterstützer in der ganzen Schweiz ist», wie die Beschwerdeführerin behauptet;

(...)

bb. Da es die ESTV unterliess, im vorliegenden Fall einen Leistungsentscheid zu fällen, wird sie nach Rechtskraft des vorliegenden Entscheides gehalten sein, in Zusammenarbeit mit der Steuerpflichtigen die geschuldete Steuer für das Sponsoring zu ermitteln. Dabei hat sie der Beschwerdeführerin die Beweisgelegenheit einzuräumen, bei den nachfolgend aufgeführten Geldgebern handle es sich um gemeinnützige Fördervereinigungen im Sinne der E. a/cc hievor bzw. im Sinne der neuen Praxis der ESTV:

(...)

Nur wenn der Beschwerdeführerin der geforderte Nachweis gelingt, handelt es sich jeweils nicht um einen steuerbaren Sponsoringtatbestand.

6. Die Beschwerdeführerin erhebt weitere Einwände gegen den Einspracheentscheid betreffend die Problematik Sponsoring (E. a und b hienach) und anderer Rechtsfragen (E. c und d hienach):

a. Zunächst hält sie dafür, sie habe der K. und der P. AG als Gegenleistung für die Geldzahlung zwar Werbefläche im Festivalprogramm, auf Plakaten usw. zur Verfügung gestellt. Der Wert dieser Werbung betrage jedoch allerhöchstens 10% der jeweiligen Geldzahlung. Die Zuwendung sei daher aufzusplitten in einen nichtsteuerbaren und einen werberelevanten, steuerbaren (10%) Teil. Bei anderen Kulturinstitutionen habe die ESTV ein Splitting mit einem steuerbaren Teil von 20% akzeptiert. Schon aus Gründen der Rechtsgleichheit dürfe sie nicht anders behandelt werden (100% statt 20%).

Bei der Werbeleistung mittels Inserat/Logo usw. handelt es sich um einen Bestandteil der Bekanntmachungsleistung als Ganzes an diese beiden Sponsoren, zumal die Insertion auch nicht gesondert in Rechnung gestellt worden ist. Ein Splitting wäre nur dann sinnvoll und angebracht, wenn einem Teil der Geldzahlung keine Gegenleistung der Beschwerdeführerin gegenüberstehen würde. Dies wäre beispielsweise dann der Fall, wenn anzunehmen wäre, dass nur ein Teil der Sponsorzahlung die Bekanntmachungsleistung zur Abgeltung bringt, ein erheblicher Teil aber Spendencharakter aufweist. Dies ist aber bei den unter E. 5b/aa hievor aufgeführten Sponsoren, mitunter bei der K. und der P. AG, ausgeschlossen (vgl. E. 5a/cc hievor).

Die Beschwerdeführerin beruft sich sinngemäss auf eine Gleichbehandlung im Unrecht. Sie kann keinerlei Beweis dafür vorlegen, dass die ESTV in vergleichbaren Fällen ein solches Splitting angewendet hat. Die ESTV wehrt sich gegen die beschwerdeführerische Behauptung und erklärt, vergleichbare Leistungen gleich zu behandeln. Ihre einheitliche Praxis sei ja in Branchenbroschüren niedergeschrieben. Aus dem Grundsatz einer Gleichbehandlung im Unrecht, was allerdings voraussetzen würde, dass die ESTV tatsächlich vergleichbare Sachverhalte abweichend behandelt hat, könnte die Beschwerdeführerin ohnehin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Denn die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Grundsatzes sind nicht gegeben, sind doch keinerlei Anzeichen dafür ersichtlich, dass die ESTV eine rechtswidrige Praxis aufrechterhalten will (zu den Voraussetzungen einer Gleichbehandlung im Unrecht: BGE 122 II 451 f., BGE 115 Ia 83, je mit Hinweisen auf weitere

Rechtsprechung und auf Literatur). Wie bereits erwähnt, versichert sie vielmehr, vergleichbare Leistungen anderer Kulturschaffenden würden ebenfalls mit Mehrwertsteuer belastet.

b. Die Beschwerdeführerin führt im Festivalprogramm eine Liste von Hotels und erwähnt ausdrücklich, diese hätten Naturalleistungen erbracht. Diese Hotels beherbergen Künstler des Festivals gratis. Die ESTV bezeichnet diese Leistungen als Natural sponsoring. Der Steuerberechnung für ihre Bekanntmachungsleistungen an die Hotels habe die Beschwerdeführerin jenen Preis zugrunde zu legen, den unabhängige Dritte für die Sach- oder Dienstleistung zu bezahlen hätten. Die Beschwerdeführerin wendet ein, der Beruf ihres Präsidenten (Rechtsanwalt) werde sicher im Zusammenhang mit dem Musikfestival erwähnt, was nach der Argumentation der ESTV zur Folge hätte, dass seine dabei verdankte Gratisarbeit (Naturalleistung) zum Preis für unabhängige Dritte zu versteuern wäre. Dies sei absurd.

Besteht die Sponsorleistung nicht in einer Geldzahlung, sondern in einer Sachleistung wie die Beherbergungs- oder Bewirtungsleistung des Hotels, liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor. Der Bekanntmachungsleistung der Beschwerdeführerin steht die Naturalleistung des Hotels gegenüber. Bei tauschähnlichen Umsätzen gilt der Wert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung (Art. 26 Abs. 4 MWSTV). Demnach legt die ESTV bei der Berechnung der Steuer für die Bekanntmachungsleistung der Beschwerdeführerin zu Recht den Wert der Hotelleistung zugrunde, mithin den Preis, den ein unabhängiger Dritter für die Beherbergungs- oder Bewirtungsleistung zu bezahlen hätte.

Die Beschwerdeführerin verkennt mit ihrem angeführten Beispiel, dass ihr Präsident als solcher für die Stiftung (in deren Namen) handelt, und damit nicht gleichzeitig eine mehrwertsteuerliche Leistung an sie erbringen kann. Die Beschwerdeführerin erbringt keine mehrwertsteuerrelevanten Leistungen an sich selbst. Anders verhielte es sich nur, wenn der Präsident in seiner Eigenschaft als Rechtsanwalt und damit als von der Beschwerdeführerin unabhängiges Steuersubjekt - und nicht als Präsident der Beschwerdeführerin - eine Leistung an diese erbringen würde. Diesfalls richtete sich die Berechnungsgrundlage aber nach der allgemeinen Regel.

c. Die Beschwerdeführerin macht ferner geltend, sie habe lediglich aus Praktikabilitätsgründen mittels Eintrittskarte den Buffetbeitrag zusammen mit dem Konzertpreis einkassiert. Der Preis des Buffets bedeute für sie lediglich einen Durchlaufposten. Es handle sich um ein reines Inkasso, ein Mandat für den Buffetbetreiber.

Gemäss Verwaltungspraxis sind kulturelle Dienstleistungen nur dann von der Steuer ausgenommen, wenn die verkauften Karten ausschliesslich zum Zutritt zur kulturellen Dienstleistung berechtigen. Seien im Eintrittspreis steuerbare Leistungen wie beispielsweise gastgewerbliche Leistungen enthalten, und werden die entsprechenden wertmässigen Anteile auf dem Billett bzw. auf der Rechnung nicht separat ausgewiesen, so sei wie folgt zu unterscheiden:

- Betrage der Anteil der steuerbaren Leistungen nicht mehr als 10% des gesamten Eintrittspreises, so seien die gesamten Eintrittsgelder - ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug - von der Steuer ausgenommen. Die steuerbaren Leistungen würden in diesem Fall als Nebenleistungen zur kulturellen Dienstleistung gelten.

- Übersteige der Anteil der steuerbaren Leistungen jedoch 10% des gesamten Eintrittspreises, so könne kein spezielles Entgelt für die kulturelle Dienstleistung nach Art. 14 Ziff. 12 MWSTV mehr angenommen werden. Folglich seien die gesamten Eintrittsgelder zum Normalsatz zu versteuern mit Anspruch auf Vorsteuerabzug auf den diesbezüglichen Aufwendungen.

Nach konstanter Rechtsprechung der SRK ist für Unternehmen, die eine gemischte Tätigkeit ausüben, die teilweise unecht befreit und teilweise steuerpflichtig ist, eine Aufteilung dieser Leistungsarten (in den Faktoren) für eine ordnungsgemässe Mehrwertsteuerabrechnung (Ermittlung der geschuldeten Steuer sowie der berechtigten Vorsteuerabzüge) absolut unerlässlich (Entscheid der SRK vom 25. September 1998, VPB 63.75, E. 6a/aa). In einem weiteren konkreten Fall hat die SRK festgestellt, dass dies gleichzeitig bedeutet, dass die Verwaltung umgekehrt verlangen dürfe, die unter die Befreiungsvorschrift von Art. 14 Ziff. 7 MWSTV fallenden Leistungskomponenten seien pauschal - und eben nicht separat - zu fakturieren (Entscheid der SRK vom 3. Februar 1999, E. 4e, in MWST-Journal 1/99, S. 29 f.). Indes hat die SRK mit ausführlicher Begründung die Verwaltungspraxis nicht geschützt, sofern sie als Rechtsfolge einer allfälligen separaten Fakturierung von Leistungskomponenten des Art. 14 Ziff. 7 MWSTV deren volle Versteuerung zum massgebenden Satz vorschreibt. Unterlasse der Beschwerdeführer pflichtwidrig, separat zu fakturieren, sei die ESTV verpflichtet, den Anteil der steuerpflichtigen bzw. unecht befreiten Komponenten nach

pflichtgemäßem Ermessen gemäss Art. 48 MWSTV zu schätzen. Der Einbezug des unecht befreiten Umsatzes in die Berechnungsgrundlage der steuerpflichtigen Leistungen bei pflichtwidrigem Verhalten des Beschwerdeführers entbehre der gesetzlichen Grundlage (Entscheid der SRK vom 3. Februar 1999, E. 4e, in MWST-Journal 1/99, S. 30 f.). Das Bundesgericht ist mit dieser Betrachtungsweise nicht einverstanden und hat ohne auf die ausführliche Begründung der Vorinstanz einzugehen, festgestellt, die Anordnung der Verwaltung sei sachlich geboten, da der betroffene Steuerpflichtige ein Unternehmen betreibe, das teilweise von der Steuer ausgenommene und teilweise unter die Steuer fallende Leistungen erbringt (Entscheid des Bundesgerichts vom 25. August 2000 i.S. S., E. 5).

Im Lichte dieser bundesgerichtlichen Feststellung ist umso mehr eine Verwaltungspraxis zu schützen, die im Unterlassungsfall der Aufteilung der Leistungsarten in den Faktoren oder auf den Eintrittskarten die Steuerbefreiung uneingeschränkt zulässt, wenn die steuerpflichtige (hier gastgewerbliche) Komponente 10% der ganzen Leistung nicht übersteigt, und die Steuerbefreiung gänzlich verwehrt, wenn dieser Anteil 10% des gesamten Eintrittspreises übersteigt. Eine solche Pauschale kommt bei einer gemischten Leistung der Wirklichkeit in jedem Falle näher als die durch das Bundesgericht geschützte Praxis der Verwaltung zu Art. 14 Ziff. 7 MWSTV. Die beanstandete Verwaltungspraxis ist folglich ebenfalls zu schützen. Allerdings sei am Rande bemerkt, dass die ESTV aus Gründen der Rechtsgleichheit für eine einheitliche Praxis in solchen und vergleichbaren Fällen zu sorgen hat.

Mit dem Einwand, sie habe nur im Auftrag des Buffetbetreibers das Inkasso übernommen, macht die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend, es handle sich mit Bezug auf die gastgewerbliche Komponente um ein reines Vermittlungsgeschäft bzw. um direkte Stellvertretung. Sie verkennt, dass sie - was hier nicht der Fall ist - ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Buffetbetreibers hätte handeln müssen (Art. 10 Abs. 1 MWSTV).

d. Die Beschwerdeführerin bringt schliesslich vor, was unter dem Titel «Übertragungsrechte» an sie bezahlt worden sei, sei nichts anderes als eine Spende des Radios. Der Spender erwarte keinerlei wirtschaftliche oder Imagevorteile. Für Übertragungen zeitgenössischer Musik müsse der betreffende Künstler nicht selten sogar etwas bezahlen. Selbst namhafte Interpreten würden nicht selten von ihren Schallplattenfirmen um einen Unkostenzuschuss gebeten. So sei es auch hier, im Grunde genommen müssten Radio und Fernsehen vom Festival für die Übertragung von erfahrungsgemäss nicht sehr populären modernen Stücken

ein Entgelt verlangen, um überhaupt Sendezeit zur Verfügung zu halten.

Die Beschwerdeführerin verkennt, dass es hier nicht um die Vermittlung von Imagevorteilen geht. Der Dienstleistungstatbestand der Mehrwertsteuer ist umfassend (s. Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Eine Dienstleistung liegt auch vor, wenn immaterielle Rechte überlassen werden (Art. 6 Abs. 2 Bst. a MWSTV). Darunter fällt zweifelsfrei die Veräusserung von Übertragungsrechten an einem Konzert. Auf die beschwerdeführerische Behauptung, die Rechte an der Übertragung ihrer Musik seien nicht lukrativ, kommt nichts an. Entscheidend für das Vorliegen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches ist, dass der Beschwerdeführerin für die Übertragungsrechte unbestrittenermassen finanzielle Mittel zugeflossen sind.

7. Die Beschwerde ist im Sinne der vorangehenden Erwägungen teilweise gutzuheissen (namentlich E. 5a/cc in fine und E. 5b/bb), im Übrigen jedoch abzuweisen (...).

[133] Die alten Texte zur MWSTV sind zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, CH - 3003 Bern.

[134] Zu beziehen beim Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL), CH - 3003 Bern. Auf Internet abrufbar: <http://www.bbl.admin.ch/> oder bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung: <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/> unter: Dokumentation / Drucksachen.

Dokumente der SRK