

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission in Sachen Verein X vom 22. April 2002 [SRK 2001-044])

Mehrwertsteuerliche Behandlung von «Waldwochen». Ausbildungsleistungen (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV). Einheitliche Leistung. Hauptleistung. Nebenleistung. Steuerbefreiung. Sponsoring. Reformatio in peius.

- Gemäss dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung dürfen einheitliche wirtschaftliche Vorgänge nicht in mehrere selbständige Leistungen zerlegt werden, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes bilden. Mehrwertsteuerlich an sich unterschiedlich zu beurteilende Leistungen sind auch dann einheitlich zu besteuern, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen. Nebenleistungen teilen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, mit dieser in einem engen Zusammenhang stehen, diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abrunden und mit dieser üblicherweise vorkommen (E. 2c).

- Die im Leistungsangebot «Waldwochen» vereinten Leistungskomponenten wie Konzeption, Organisation, Führung, Betreuung, Unterkunft, Verpflegung, Vermitteln von Wissen, usw. bilden ein ganzes Leistungspaket und ermöglichen es den Teilnehmern, den Wald als Lebens- und Erlebnisraum kennen zu lernen. Die einzelnen Komponenten stehen zueinander in einem sachlichen, personellen und zeitlichen Zusammenhang und sind Bestandteile der Gesamtleistung. Aufgrund dieser tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse bilden die «Waldwochen» eine Leistungseinheit, die mehrwertsteuerlich nicht in einzelne Bestandteile aufgeteilt werden darf (E. 3c). Die Ausbildungskomponente ist untergeordnet, so dass sie das mehrwertsteuerliche Schicksal der Gesamtleistung teilt und deshalb mehrwertsteuerpflichtig ist (E. 3d).

- Praxis zum Sponsoring (E. 4a). Bei der Frage der Steuerbarkeit einer Aktivität kommt es nicht auf deren Begriffsbezeichnung an, sondern darauf, ob ein Leistungsaustausch im Sinne des Mehrwertsteuerrechts gegeben ist, was in casu nicht nachgewiesen ist, weil die Sponsorenliste nicht veröffentlicht wird (E. 4b).

Taxe sur la valeur ajoutée applicable à des «semaines en forêt». Prestations de formation (art. 14 ch. 9 OTVA). Prestation unique. Prestation principale. Prestation accessoire. Exonération. Sponsoring. Reformatio in peius.

- En vertu du principe de l'unité de la prestation, des opérations économiques formant un tout ne doivent pas être scindées en plusieurs prestations indépendantes si elles sont liées d'un point de vue économique et forment un tout indissociable. Des opérations qui pourraient être envisagées distinctement du point de vue de la TVA doivent être imposées comme une prestation unique si elles se trouvent dans un rapport d'accessoire à principal. Les prestations accessoires partagent le sort TVA de la prestation principale, lorsqu'elles sont accessoires par rapport à celle-ci, qu'elles se trouvent dans un rapport étroit avec celle-ci, qu'elles la complètent d'un point de vue économique, l'améliorent ou l'équilibrent et qu'elles l'accompagnent habituellement (consid. 2c).

- Les composantes de prestations que comprend l'offre «Semaines en forêt» telles que la conception, l'organisation, la conduite, l'assistance, le logement, la nourriture, la transmission de connaissances, etc., forment un ensemble complet de prestations et permettent aux participants d'apprendre à connaître la forêt comme lieu de vie et d'expériences. Les différentes composantes se trouvent dans un rapport objectif, personnel et temporel et font partie de la prestation globale. Sur la base de ces relations concrètes et économiques, les «Semaines en forêt» constituent une prestation unique, qui ne peut pas être séparée en parties distinctes du point de vue de la TVA (consid. 3c). La composante formation est subordonnée, de telle sorte qu'elle partage le sort TVA de l'ensemble de la prestation et qu'elle est pour cette raison soumise à la TVA (consid. 3d).

- Pratique en matière de sponsoring (consid. 4a). Lorsque se pose la question de l'imposabilité d'une activité, ce n'est pas la définition de celle-ci qui compte, mais l'existence ou non d'un échange de prestations au sens du droit de la TVA, ce qui n'est pas avéré en l'espèce, parce que la liste des sponsors n'est pas publiée (consid. 4b).

Imposta sul valore aggiunto applicabile a delle «Settimane in foresta». Prestazioni di formazione (art. 14 n. 9 OIVA). Prestazione unica. Prestazione principale. Prestazione accessoria. Esonero. Sponsoring. Reformatio in peius.

- In virtù del principio dell'unità della prestazione, operazioni economiche che formano un'unità non devono essere scisse in diverse prestazioni indipendenti se sono legate da un punto di vista economico e formano un tutt'uno indissociabile. Operazioni che potrebbero essere trattate distintamente nell'ambito dell'IVA devono essere tassate come una prestazione unica se fra di esse vi è una relazione accessorio-principale. Le prestazioni accessorie subiscono lo stesso trattamento IVA della prestazione principale, se rispetto a quest'ultima sono accessorie e sussiste un rapporto stretto, se la completano in senso economico, la migliorano o l'equilibrano e l'accompagnano abitualmente (consid. 2c).

- Le componenti delle prestazioni comprese nell'offerta «Settimane in foresta» come l'ideazione, l'organizzazione, la condotta, l'assistenza, l'alloggio, il vitto, la trasmissione di conoscenze, ecc. formano un pacchetto completo di prestazioni e permettono ai partecipanti di imparare a conoscere la foresta come luogo di vita e di esperienze. Le differenti componenti si trovano in un rapporto oggettivo, personale e temporale e fanno parte della prestazione globale. Sulla base di queste relazioni concrete ed economiche, le «Settimane in foresta» costituiscono una prestazione unica, che non può essere separata in parti distinte dal punto di vista dell'IVA (consid. 3c). La prestazione di formazione è subordinata; essa viene quindi trattata come la prestazione globale ed è sottoposta all'IVA (consid. 3d).

- Prassi in materia di sponsoring (consid. 4a). Se si pone la questione dell'imponibilità di un'attività, non conta la definizione di quest'ultima, ma l'esistenza o meno di uno scambio di prestazioni ai sensi del diritto dell'IVA. Un tale scambio non si è realizzato nella fattispecie, perché la lista degli sponsor non viene pubblicata (consid. 4b).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. X, ein Verein im Sinne von Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210), bezweckt die Förderung einer ganzheitlichen Auseinandersetzung mit den ökologischen, sozialen, kulturellen und wirtschaftlichen Aspekten der Beziehung des Menschen zu seinen natürlichen Lebensgrundlagen (Statuten vom 6. November 2000, Art. 2). Seit 1. Januar 1995 ist der Verein X gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (im Folgenden: ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B. Auf entsprechende Anfragen des Vereins X über die mehrwertsteuerliche Behandlung seiner Tätigkeiten teilte die ESTV diesem mit Schreiben vom 19. Juli 1995 mit, die nachfolgenden, in der Jahresrechnung 1994 aufgeführten Leistungen seien steuerbar: Sponsorenbeiträge und Beiträge von Firmen, Verkäufe von Gegenständen, Aufträge wie Forschungs- und Entwicklungsarbeiten, Leistungen des Freizeitangebotes wie Waldferienwochen; da die Steuerzahllast deutlich mehr als Fr. 4'000.- betrage, sei die subjektive Steuerpflicht ab 1. Januar 1995 gegeben, auch wenn der massgebende Umsatz weniger als Fr. 250'000.- ausmache.

Am 27. Februar 1996 bestritt der Verein X, dass die Ferienangebote «Waldwochen» steuerbar sind. Er vertrat die Auffassung, dass diese Tätigkeit dem steuerfreien Bildungsbereich zuzuordnen sei und verlangte einen anfechtbaren Entscheid.

C. Mit Entscheid vom 14. November 1997 stellte die ESTV fest, der Verein X sei zu Recht auf den 1. Januar 1995 als Steuerpflichtiger eingetragen worden. Seine Leistungen, die nicht gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag den Mitgliedern, sondern entgeltlich an Dritte oder an Mitglieder gegen Zahlung eines zusätzlichen Entgelts erbracht werden, fielen nicht generell unter die Ausnahmeliste von Art. 14 Ziff. 8 oder 9 MWSTV. Insbesondere seien die unter der Bezeichnung «Waldferienwochen» bzw. «Familien-Waldwochen» erbrachten Leistungen zu versteuern. Für die Steuerperioden 1. Quartal bis 3. Quartal 1995 (Zeitraum vom 1. Januar bis 30. September 1995) schulde der Verein X schätzungsweise Fr. 4'500.- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins. Zur Begründung ihres Entscheides führte die ESTV im Wesentlichen aus, bei den Waldwochen überwiege der Ferien- bzw. Erholungszweck, auch wenn mit diesen Aktivferien naturkundliches und ökologisches Wissen vermittelt werde.

Dagegen erhob der Verein X am 12. Dezember 1997 Einsprache und machte im Wesentlichen geltend, der Begriff «Ferienwochen» werde nur behelfsmässig, assoziativ, aus Verständnisgründen verwendet. Er biete aber ökologische Bildung für altersgemischte Gruppen im Freizeitbereich an. Die Ferienwochen seien das Mittel für ausserschulische, umweltbezogener Bildungsbildungsarbeit. Ihre Aktivitäten dienten mittelbar dem Erlernen der Sorgfalt gegenüber der Natur und der Stärkung des Verantwortungsgefühls gegenüber unseren Lebensgrundlagen, also rein ideellen, aber gesellschaftlich äusserst wichtigen Erziehungszielen. Die Steuerbefreiung sei folglich zu gewähren.

D. Mit Einspracheentscheid vom 23. Februar 2001 wies die ESTV die Einsprache ab. Der Verein X schulde für die fraglichen Steuerperioden Fr. 4'500.- an Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins.

E. Mit Eingabe seines Vertreters vom 26. März 2001 erhebt der Verein X (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid vom 23. Februar 2001 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Er beantragt, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben; eventualiter sei festzustellen, dass der Steuerbetrag für das Jahr 1995 null beträgt, subeventualiter ein Steuerguthaben von Fr. 1'057.01 für das Jahr 1995 besteht.

Mit Vernehmlassung vom 25. Juni 2001 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde; die Steuerschuld für die Steuerperioden 1. Quartal bis 3. Quartal 1995 sei in Abweichung des Einspracheentscheides auf Fr. 6'397.45 festzusetzen; im Übrigen sei der Einspracheentscheid zu bestätigen.

F. Am 5. Dezember 2001 gab die SRK dem Beschwerdeführer Gelegenheit, sich zum Antrag der ESTV auf reformatio in peius zu äussern. Ferner forderte die SRK den Beschwerdeführer auf, zu begründen und zu belegen, inwiefern sich die ESTV bei der Nachbelastung der Umsätze unter dem Titel «Sponsoring» nicht an die eigene Praxis bzw. nicht an die Rechtsprechung der SRK gehalten habe.

Mit Eingabe vom 31. Januar 2002 wies der Beschwerdeführer darauf hin, er erstelle eine Sponsorenliste nur für Zwecke der Buchhaltung. Diese Liste werde nicht nach aussen bekannt gemacht. Folglich liege keine steuerbare Werbeleistung vor. In ihrer Stellungnahme vom 11. März 2002 hielt die ESTV an ihrem Standpunkt fest.

Aus den Erwägungen:

#### 1. (Formelles und Kognition)

2.a. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) bzw. 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[16]) beauftragt den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Die Leistungen im Bereich der Erziehung, des Unterrichts sowie der Kinder- und Jugendbetreuung sind unecht von der Mehrwertsteuer befreit (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 4 BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 4 Ueb aBV).

Der Bundesrat hat diese Vorgaben der Stufe Verfassung wie folgt umgesetzt: Die Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, der Fortbildung und der beruflichen Umschulung mit Einschluss des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art sind von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV). Die Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung ist - soweit sie hier zur Diskussion steht - nicht in Zweifel zu ziehen (vgl. Entscheid der SRK in Sachen P. & W. vom 5. Juli 1999 [SRK 1999-016], E. 3a, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000 [2A.429/1999]; Entscheid der SRK in Sachen A. AG vom 25. September 1998 [SRK 1997-020], E. 4a und f, veröffentlicht in MWST-Journal 4/98 S. 159 ff., insbesondere S. 165, bzw. VPB 63.75 S. 696 ff.).

b. Der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer fliesst sowohl aus Art. 41ter aBV als auch aus Art. 4 aBV (vgl. BGE 116 Ia 324, BGE 114 Ia 323). Die schweizerische Mehrwertsteuer orientiert sich am Modell einer allgemeinen Verbrauchsteuer, das heisst der Konsum und Dienstleistungen soll umfassend besteuert werden. Nach der Rechtsprechung der SRK kommt dem Allgemeinheitensgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht eine besonders zu gewichtende Bedeutung zu. Einschränkungen des Steuerobjekts sowie des Steuersubjekts dürfen daher nur mit grosser Zurückhaltung angenommen werden. Steuerbefreiungsvorschriften werden in konstanter Rechtsprechung deshalb restriktiv ausgelegt (statt vieler: Entscheid der SRK in Sachen A. AG vom 25. September 1998 [SRK 1997-020], veröffentlicht in MWST-Journal 4/98 S. 159 ff., bzw. VPB 63.75 S. 696 ff.; vgl. auch BGE 124 II 202).

c. Nach Verwaltungspraxis gilt die Schulung als Kostenfaktor der Leistung und ist als solche steuerbar, wenn sie im Zusammenhang mit einer steuerbaren Hauptleistung erbracht wird (Branchenbroschüre Gemeinwesen Nr. 18 vom April 1995[17] [Broschüre Nr. 18], S. 6 unten).

Die SRK hat diese Praxis in einem konkreten Anwendungsakt grundsätzlich geschützt (Entscheid der SRK in Sachen S. vom 10. März 1999 [SRK 1998-078], veröffentlicht in VPB 63.92 S. 862 ff.). Sie ist dabei von der konstanten Rechtsprechung ausgegangen, wonach gemäss dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung einheitliche wirtschaftliche Vorgänge nicht in mehrere selbständige Leistungen zerlegt werden, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes bilden. Übe der Steuerpflichtige eine Reihe von einzelnen Tätigkeiten aus, die auf ein einheitliches wirtschaftliches Ziel gerichtet sind, liege eine einheitliche Leistung indes nur dann vor, wenn die einzelnen Teile sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst (Entscheid der SRK in Sachen A. AG vom 25. September 1998 [SRK 1997-020] E. 5a, veröffentlicht in MWST-Journal 4/98 S. 166, bzw. VPB 63.75 S. 696 ff.; Entscheid der SRK in Sachen S. vom 3. Februar 1999 [SRK 1997-127] E. 4b, veröffentlicht in MWST-Journal 1/99 S. 24; je mit Hinweisen).

Es verhalte sich keineswegs etwa so, dass eine steuerpflichtige Leistung als Ganzes nicht auch Leistungskomponenten umfassen kann, die isoliert betrachtet steuerbefreit wären. Denn auch umgekehrt ist ohne weiteres möglich, dass als Ganzes steuerbefreit zu beurteilende Leistungen auch Elemente von an sich steuerpflichtigen Tätigkeiten beinhalten. Beispielsweise enthalte die befreite Heilbehandlung (Art. 14 Ziff. 3 MWSTV) auch Verpflegungs- und Beherbergungskomponenten (vgl. Entscheid der SRK in Sachen A. AG vom 25. September 1998 [SRK 1997-020] E. 4b, veröffentlicht in MWST-Journal 4/98 S. 161 ff., bzw. VPB 63.75 S. 696 ff.). Oder befreite Leistungen im Sozialbereich (Art. 14 Ziff. 7 MWSTV) könnten Beförderungs- und Verpflegungskomponenten enthalten (Entscheid der SRK in Sachen S. vom 3. Februar 1999 [SRK 1997-127] E. 4, veröffentlicht in MWST-Journal 1/99 S. 25 ff.). Es sei jeweils im konkreten Einzelfall aufgrund der gesamten tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen, ob eine Leistungseinheit vorliegt oder aber steuerlich unabhängig zu beurteilende Vorgänge gegeben sind (Entscheid der SRK in Sachen S. vom 10. März 1999 [SRK 1998-078], veröffentlicht in VPB 63.92, S. 864).

So können nach Rechtsprechung und Lehre mehrwertsteuerlich an sich unterschiedlich zu beurteilende Leistungen auch dann einheitlich zu besteuern sein, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen. Nebenleistungen teilen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, mit dieser in einem engen Zusammenhang stehen, diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abrunden und mit dieser üblicherweise vorkommen (BGE in Sachen S. vom 7. Dezember 2001 [2A.135/2001] E. 2; BGE in Sachen R. vom 26. Juli 2001 [2A.25/2000] E. 3a und b; Entscheid der SRK in Sachen A. AG vom 25. September 1998 [SRK 1997-020] E. 5a, veröffentlicht in MWST-Journal 4/98 S. 166, bzw. VPB 63.75 S. 696 ff.; vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 57 Rz. 105; Günter Rau/Erich Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Köln, Loseblatt, § 1 Rz. 92).

3.a. Im vorliegenden Fall bot der Beschwerdeführer im zu beurteilenden Zeitraum die Produkte «Waldferienwochen» bzw. «Familienwochen im Wald» an. Es ist darüber zu befinden, ob diese Leistungen unter Art. 14 Ziff. 9 MWSTV zu subsumieren sind.

b. Der Beschwerdeführer macht geltend, er erbringe Leistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV aus nachfolgenden Gründen: Er betreibe ein ökologisches Bildungsangebot und versuche, die Bildung in einer zeitgemässen und modernen Methode zu vermitteln. Auch wenn dies dann als «Waldwochen» oder «Waldferien» oder dergleichen bezeichnet werde, handle es sich substantiell um Bildung, Ausbildung oder Weiterbildung. Auf den materiellen Gehalt und nicht auf die Form dieser Tätigkeiten komme es an. Das Bundesamt für Umwelt, Wald und Landschaft (BUWAL) habe dem Beschwerdeführer Subventionen zugesprochen und in der entsprechenden Verfügung erwähnt, er leiste gesamtschweizerische Umweltbildungsarbeit. Es sei nicht einzusehen, weshalb die ESTV seine Tätigkeit - anders als das BUWAL - nicht als Bildungsarbeit anerkenne. Entgegen der Auffassung der ESTV bilde die Bildungsleistung die Hauptsache, und alle anderen Leistungen wie Betreuung oder Verpflegung («Catering») hätten nur untergeordneten Charakter und dienten dem Hauptzweck. Den «Waldwochen» komme kein überwiegender Unterhaltungs- und Vergnügungscharakter zu.

Die ESTV hält dafür, die «Waldwochen» stellten ein Freizeitangebot dar im Sinne von Aktiv- bzw. Erlebnisferien. Mit den Waldwochen vermittele der Beschwerdeführer nicht in erster Linie Wissen, sondern er biete Erlebnisferienwochen an. Die Verwaltung stellt nicht in Abrede, dass der Beschwerdeführer naturkundliches und ökologisches Wissen vermittelt, dieses bildende Element sei jedoch untergeordneter Bestandteil des Unterhaltungs- und Vergnügungscharakters der Gesamtleistung und daher als Nebenleistung der Hauptleistung zum Normalsatz zu besteuern.

c. Mit dem Leistungsangebot «Waldwochen» ermöglichte der Beschwerdeführer Erwachsenen und/oder Kindern den Wald als Lebens- und Erlebnisraum näher kennenzulernen. Das Angebot umfasste die Organisation und Durchführung der «Waldwoche» durch erfahrene KursleiterInnen, erprobte Kurskonzepte, Unterkunft in geeigneten Kurs- oder Ferienhäusern, saisongerechte Verpflegung durch erfahrene KöchInnen sowie verschiedene Publikationen und Unterlagen zum Thema Wald.

Die in den «Waldwochen» vereinten Leistungskomponenten wie Organisation, Führung, Betreuung, Konzeption, Unterkunft, Verpflegung, Vermitteln von Wissen usw. bilden ein ganzes Leistungspaket. Die einzelnen Leistungsbestandteile erscheinen nicht als unabhängig, sondern nur im sachlichen, personellen und zeitlichen Zusammenhang mit der «Waldwoche». Sie sind Wesensbestandteile der Gesamtleistung. Fehlt einer der Leistungsbestandteile, verändert sich das Wesen des Leistungsangebotes, und es handelt sich nicht mehr um eine «Waldwoche» im hier zu beurteilenden Sinn. Aufgrund dieser tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse bilden die «Waldwochen» eine sachliche Leistungseinheit, die mehrwertsteuerlich nicht in einzelne Komponenten aufgeteilt werden darf. Das genügt, um den Umsatz mehrwertsteuerlich einheitlich zu beurteilen. Dies wird denn vom Beschwerdeführer auch nicht in Abrede gestellt. Er hält vielmehr dafür, die Bildungskomponente sei dominierend, weshalb in Anwendung von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV die ganze Leistung von der Mehrwertsteuer zu befreien sei.

d. Der Auffassung des Beschwerdeführers kann nicht gefolgt werden. Um die «Waldwochen» als einheitliche Leistungen wissenschaftlicher oder bildender Natur im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV qualifizieren zu können, müsste das bildende Element den Hauptbestandteil, geradezu das Wesen der «Waldwochen» ausmachen. Dies ist aus den nachfolgenden Gründen nicht der Fall: Zum Einen kann nicht gemeinhin gesagt werden, die Ausbildungskomponente überwiege gleich die Summe aller anderen Komponenten der «Waldwochen» wie Organisation, Führung, Betreuung, Konzeption, Unterkunft und Verpflegung. Ferner unterstreicht der Beschwerdeführer in seinen Dokumentationen über die fraglichen Leistungen stets, dass es sich um ein Ferienangebot handelt, das für eine intensive Naturbegegnung sorgt: «Erwachsene und Kinder begegnen der Natur mit offenen Sinnen, erforschen Lebensräume, lernen Erstaunliches über die Natur, schliessen Freundschaft mit Bäumen, lassen sich von Geschichten und Märchen in andere Welten entführen, sind in und mit der Natur kreativ tätig: Mit Kopf, Herz und Hand, bei Spiel und Besinnlichem»; «Spielerisch und mit allen Sinnen erleben wir viel [...]. Wir lassen den Wald in seinen verschiedenen Stimmungen während den unterschiedlichen Tageszeiten auf uns wirken [...]. Eine solche Woche bietet nicht nur Wärme und Geborgenheit, Entlastung [...]

sondern ist auch eine Herausforderung, eigene Werte und Verhaltensmuster in Frage zu stellen». Mit Recht stellt die Verwaltung deswegen die «Waldwochen» steuerbaren sogenannten Aktivferien gleich. Der Erlebnis-, Begegnungs-, Kreativitäts-, Erkenntnis- und Erholungscharakter kommt denn auch bei den Tätigkeiten der Kursteilnehmer zum Ausdruck wie «den Wald als Lebensraum kennenlernen und auf uns wirken lassen», «mit offenen Sinnen und im spielerischen Erleben den Wald mit seinen Bäumen als besonderen Ort und Lebensraum wahrnehmen», «Spiel und Abenteuer», «individuelle Naturbegegnung», «besinnliches Angebot», «Gutenachtgeschichte für die Kinder», «gemütliches Beisammensein», «freiwilliges Abendprogramm», «spielerisches Erleben des Waldes», «gestalten und schöpferische Tätigkeit», «wandern, spielen, auf eigene Entdeckungsreise gehen, oder einfach ausruhen». Diese Erlebnis-, Begegnungs-, Kreativitäts-, Erkenntnis- und Erholungskomponenten überwiegen im Zusammenspiel mit der professionellen Organisation, Konzeption, Unterkunft und Verpflegung die an sich von der Mehrwertsteuer befreiten Ausbildungskomponenten der «Waldwochen». Daran ändert nichts, dass der Beschwerdeführer mit seinem Leistungsangebot zweifelsohne einen wertvollen und wichtigen Beitrag an der Umweltbildung der Bevölkerung leistet. Die Ausbildungskomponente ist untergeordnet, so dass sie das steuerliche Schicksal der Gesamtleistung teilt und deshalb mehrwertsteuerpflichtig ist.

e. Ob es sich für die Leistungen aus dem Jahr 2000 (Umweltbildung / Projektwochen) auch so verhält, ist im vorliegenden Beschwerdeverfahren mangels Verfahrensgegenstand nicht zu beurteilen. Darüber hätte in Berücksichtigung des gesetzlichen Instanzenzuges - auf entsprechende Anfrage des Steuerpflichtigen hin - zunächst die Verwaltung verbindlich zu entscheiden. Vorliegend hat aber die SRK einzig über Leistungen des Beschwerdeführers in den Steuerperioden 1. Quartal bis 3. Quartal 1995 unter dem Titel «Waldwochen» zu befinden.

4. Der Beschwerdeführer erzielte einen Teil seiner Einnahmen durch Beiträge von «Sponsoren» (Fr. 29'000.-). Er bringt vor, keine Werbeleistungen für die Sponsoren zu erbringen.

a. Nach Verwaltungspraxis unterliegen Werbe- und Bekanntmachungsleistungen für Sponsoren der Mehrwertsteuer (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Rz. 261; Branchenbroschüre Karitative Organisationen, S. 17)[18]. 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, S. 36; Branchenbroschüre Karitative Organisationen, S. 17)[19]. Keine Gegenleistung des Zuwendungsempfängers werde angenommen bei der ein- oder mehrmaligen Nennung im offiziellen Berichtsteil eines Jahres- und/oder Rechenschaftsberichtes. Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer bilde der gesamte Sponsorbeitrag. 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, Aktiengesellschaft, Kommanditaktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, 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 Mehrwertsteuer unterliege.

Das Bundesgericht und die SRK hatten in konkreten Anwendungsakten bereits über die mehrwertsteuerliche Behandlung von Sponsoring zu befinden: Werde das Sponsoring einer mehr oder weniger breiten Öffentlichkeit bekannt gemacht, stehe der Zuwendung eine werbe- und/oder imagefördernde Leistung durch den Gesponserten an den Sponsor gegenüber. Der Beitrag an den Begünstigten fördere unter Umständen den Bekanntheitsgrad, die Anerkennung, das Ansehen oder das gute Image des Sponsors. Bei diesem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschverhältnis stehe 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, bilde Bestandteil der Bemessungsgrundlage (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Insofern schützten die Gerichte die Praxis der ESTV, soweit diese zur Anwendbarkeit gelangte, mit Ausnahme der Beiträge von Spendern, die als gemeinnützige Fördervereinigungen den Zweck verfolgen, die Veranstaltungen des Gesponserten zu unterstützen. Es verhalte sich hier gleich wie bei der namentlichen Nennung einer natürlichen Person ohne Hinweis auf deren Geschäfts- oder Gewerbetätigkeit

(Entscheidung der SRK in Sachen S. vom 19. März 2001 [SRK 1998-120], veröffentlicht in VPB 65.108 S. 1173 ff.; Entscheidung der SRK in Sachen S. vom 20. Februar 2001 [SRK 1999-052], veröffentlicht in MWST-Journal 2/2001 S. 87 ff., bestätigt durch Urteil des Bundesgerichtes vom 13. Februar 2001 [2A.150/2001]).

Wie für jede andere Aktivität setzt die Steuerbarkeit von Sponsoring folglich 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. 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 (Entscheidung der SRK in Sachen S. vom 19. März 2001 [SRK 1998-120] E. 3c, veröffentlicht in VPB 65.108 S. 1176; vgl. Urteil des Bundesgerichtes in Sachen S. vom 13. Februar 2001 [2A.150/2001] E. 5b).

b. Zwecks Klärung des rechtserheblichen Sachverhalts gab die SRK dem Beschwerdeführer in Anwendung von Art. 22 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK, SR 173.31) Gelegenheit darzulegen, inwiefern sich die ESTV bei der Nachbelastung der Umsätze unter dem Titel «Sponsoring» nicht an die eigene Praxis bzw. nicht an die Rechtsprechung gehalten hat. Der Beschwerdeführer brachte vor, er erstelle eine Sponsorenliste nur für interne Zwecke, das heisst für die Buchhaltung. Diese Liste werde nicht nach aussen bekannt gemacht. Die Darstellung des Beschwerdeführers erscheint glaubhaft. Zunächst ist den durch die Verfahrensbeteiligten eingereichten Akten, namentlich den zahlreichen Broschüren zum beschwerdeführerischen Leistungsangebot, kein Anhaltspunkt dafür zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer die in einer internen Liste aufgeführten Sponsoren auf irgendeine Art bekannt gemacht hat, welche die Mehrwertsteuer auslösen würde (siehe E. 4a hievore). Auch die ESTV vermag in ihrer Stellungnahme vom 11. März 2002 keinerlei Unterlagen oder andere Hinweise darauf beizubringen, dass der Beschwerdeführer für die Geldzahlung im Betrage von Fr. 29'000.-

mehrwertsteuerliche Leistungen erbracht hätte. Der Beschwerdeführer hat unwidersprochen bestritten, Werbe- oder Bekanntmachungsleistungen für Sponsoren erbracht zu haben. An diesen Angaben zu zweifeln, besteht unter den gegebenen tatsächlichen Verhältnissen kein Grund. Jedenfalls ist die steuerbegründende Tatsache, dass Bekanntmachungsleistungen erbracht worden sind, nicht erstellt. Damit gelten die fraglichen Beiträge von «Sponsoren» im Betrage von Fr. 29'000.- nicht als im

mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch erfolgt.

Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 23. Februar 2001 diesbezüglich aufzuheben.

c. Entgegen der Auffassung der ESTV gereicht es dem Beschwerdeführer nicht zum Nachteil, dass er diese Beiträge unter dem Titel «Sponsoren» verbucht hat und daneben auch Spenden ausweist. Bei der Frage nach der mehrwertsteuerlichen Relevanz dieser Zahlungen kommt es nicht auf die Begriffsbezeichnung «Sponsoren» an, sondern darauf, ob ein Leistungsaustausch im Sinne des Mehrwertsteuerrechts gegeben ist (E. 4a hievov), was - wie gezeigt - sachverhaltsmässig nicht erstellt ist. Auch die weiteren Vorbringen der Verwaltung dringen nicht durch:

Zunächst habe sie in Beantwortung einer Anfrage des Beschwerdeführers und nach Prüfung des Jahresabschlusses 1994 diesem mitgeteilt, dass Sponsorenbeiträge steuerbar seien, da bei diesen eine Gegenleistung erbracht werde. Der Beschwerdeführer habe nicht bestritten, dass er betreffend Sponsorenbeiträge eine Gegenleistung erbracht habe. Will die ESTV hieraus etwas gegen den Beschwerdeführer ableiten, ist ihr folgendes zu entgegnen: Die Verwaltung hat diesen Sponsorenbeiträgen mehrwertsteuerliche Relevanz verliehen, ohne abzuklären, ob ein entsprechender Leistungsaustausch vorlag (z. B. durch Bekanntmachung des Sponsors als solcher in einer Broschüre oder auf eine andere Art). Ferner hat der Beschwerdeführer spätestens mit seiner Eingabe an die SRK bestritten, er erbringe Werbeleistungen für die Sponsorenbeiträge. Das ist früh genug. Schliesslich bezog sich die Antwort der ESTV ohnehin auf das Jahr 1994, und nicht auf die hier fraglichen Steuerperioden.

Ferner habe die SRK mit Schreiben vom 5. Dezember 2001 den Beschwerdeführer einzig aufgefordert zu begründen und zu belegen, inwiefern sich die ESTV bei der Nachbelastung der Umsätze unter dem Titel «Sponsoring» nicht an die eigene Praxis bzw. nicht an die Rechtsprechung der Rekurskommission gehalten habe. Die SRK habe zudem ausgeführt, dass sich diese Instruktionsmassnahme nur auf diese Frage beschränke. Will die Verwaltung damit geltend machen, der Beschwerdeführer habe in seinem Antwortschreiben vom 31. Januar 2002 mit Bezug auf die Sponsoring-Problematik den sachlichen Rahmen der Instruktionsmassnahme gesprengt, ist ihr nicht zu folgen. Eine Instruktionsmassnahme dient wesensgemäss der Klärung des rechtsrelevanten Sachverhaltes. Darauf hat die SRK in ihrem Schreiben vom 5. Dezember 2001 ausdrücklich hingewiesen, zudem hat sie die einschlägige Bestimmung (Art. 22 VRSK) zitiert. Folglich kann dem Beschwerdeführer nicht zum Nachteil gereichen, dass er den Sachverhalt betreffend geltend macht, er habe keine Sponsorenliste erstellt, die nach aussen bekannt gemacht worden sei. Seine übrigen, nicht das Sponsoring betreffenden Ausführungen hat die SRK ihrem Schreiben vom 5. Dezember 2001 folgend nicht beachtet (vgl. E. 3 hievov).

5. Ferner bringt der Beschwerdeführer vor, die Mehrwertsteuerpflicht sei nicht gegeben, weil die mehrwertsteuerlich relevanten Umsätze nicht den Betrag von Fr. 75'000.- erreichen. Wenn man davon die zurechenbaren Vorsteuern abziehe, ergäbe sich antragsgemäss für das Jahr 1995 ein positiver Saldo für den Beschwerdeführer.

Der Beschwerdeführer vertritt diesen Standpunkt vor dem Hintergrund, dass die «Waldwochen» von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind. Aus den vorangehenden Erwägungen ergibt sich das Gegenteil. Gemäss eigener Aufstellung des Beschwerdeführers erzielte er im Jahre 1995 allein mit den «Waldwochen» Umsätze in Höhe von Fr. 91'418.-. Die weiteren Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht bestreitet der Beschwerdeführer zu Recht nicht. Im Weiteren ist widersprüchlich, wenn der Beschwerdeführer einerseits seine subjektive Steuerpflicht bestreitet und andererseits Vorsteuerabzüge geltend macht.

6.a. Die ESTV beantragt in ihrer Vernehmlassung, die Mehrwertsteuerschuld für die fraglichen Steuerperioden sei in Abweichung des Einspracheentscheides auf Fr. 6'397.45 festzusetzen. Die SRK gab dem Beschwerdeführer Gelegenheit, sich zum Antrag der ESTV auf reformatio in peius (ursprüngliche Steuerforderung: Fr. 4'500.-) zu äussern und sein Rechtsmittel allenfalls zurückzuziehen (vgl. Art. 62 Abs. 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021).

Zuungunsten des Beschwerdeführers kann die SRK den angefochtenen Einspracheentscheid ändern, soweit dieser Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhalts beruht (Art. 62 Abs. 2 VwVG). Eine reformatio in peius kann bei Vorliegen neuer Tatsachen angezeigt sein (vgl. André Moser, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 137 f. Rz. 3.93). Der Beschwerdeführer hat die Erfolgsrechnung des Jahres 1995 nach unbestrittenen Angaben der ESTV erst im Verfahren vor der SRK eingereicht. Mit Recht weist die Vorinstanz darauf hin, dass es sich hierbei um neue Tatsachen handelt und der angefochtene Einspracheentscheid - selbst zuungunsten - des Beschwerdeführers zu korrigieren ist, wenn darin zu wenig Mehrwertsteuer gefordert und deswegen Bundesrecht verletzt wird.

Der Beschwerdeführer bringt - mit Ausnahme des «Sponsorings» - keine substantiellen und begründeten Einwände gegen die Neuberechnung der ESTV vor. Diese hält - von der erwähnten Ausnahme abgesehen - einer Prüfung durch die SRK stand, beruht sie doch auf den zahlenmässigen Angaben des Beschwerdeführers und ist auch sonst nicht zu beanstanden. In der Berechnung nicht berücksichtigt hat die ESTV praxisgemäss die Vorsteuern, da diese grundsätzlich nicht zu schätzen sind. Dem Beschwerdeführer bleibt jedoch unbenommen, die bei ihm effektiv angefallenen Vorsteuern zu belegen und den entsprechenden Abzug bei der ESTV zu beantragen (Entscheide der SRK in Sachen M. vom 15. Oktober 1999 [SRK 1998-071] E. 5b, veröffentlicht in VPB 64.47 S. 581 ff.; Entscheid der SRK in Sachen K. vom 9. Januar 2001 [SRK 1999-066] E. 3a und c, veröffentlicht in VPB 65.107 S. 1164 ff.). Gegebenenfalls wird die ESTV die definitive Mehrwertsteuerschuld festzulegen haben (unter Berücksichtigung einer allfälligen Kürzung der Vorsteuer aufgrund der Qualifizierung der Sponsorenbeiträge im Umfang von Fr. 29'000.- als der Mehrwertsteuer nicht unterliegend; siehe Wegleitung, Rz. 825a).

b. Der Beschwerdeführer schuldet für die Steuerperioden 1. Quartal bis 3. Quartal 1995 Fr. 5'070.- (siehe Berechnungsgrundlagen der ESTV, aber abzüglich Fr. 29'000.- aus Sponsoring) nebst den gesetzlich geschuldeten Verzugszinsen. Vorbehalten bleibt eine Steuerkontrolle durch die ESTV (Art. 50 MWSTV). Folglich ist der Eventualantrag des Beschwerdeführers, der Steuerbetrag für das Jahr 1995 betrage null, ebenfalls abzuweisen.

c. Damit ist gleichzeitig der Subeventualantrag abzuweisen, demgemäss der Beschwerdeführer ein Vorsteuerguthaben von Fr. 1'057.01 geltend macht. Abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer bei seiner Berechnung von einer falschen steuerlichen Beurteilung der «Waldwochen» ausgegangen ist (E. 3 hievov) und die Vorsteuerabzugsberechtigung nicht im Verhältnis der erhaltenen Subventionen gekürzt hat (Art. 30 Abs. 6 MWSTV), unterlässt er es, die angefallenen Vorsteuern gesetzeskonform zu

belegen. Für eine allfällige Vorsteuerabzugsberechtigung des Beschwerdeführers im vorliegenden Fall ist auf E. 6a hievor zu verweisen.

7. Zusammenfassend ist die Beschwerde im Sinne der vorangehenden Erwägungen teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen.

[16] Zu lesen auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz unter [http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat\\_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf](http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf).

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

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

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

Dokumente der SRK