

# CH\_VB JAAC 68.161 vom 8. Juni 2004

Bundesverwaltung, 2004-06-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch\\_vb\\_JAAC\\_68.161\\_\\_](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_68.161__)

FR: CH\_VB JAAC 68.161 du 8 juin 2004

IT: CH\_VB JAAC 68.161 del 8 giugno 2004

## Erwägungen

### E. 1

Art. 14 Ziff. 19 und Art. 32 Abs. 1 MWSTV. - Bestätigung der Verwaltungspraxis, gemäss derer bei gemischter Verwendung die Vorsteuerabzugskürzung im Sinne einer Vereinfachung grundsätzlich anhand von Pauschalmethoden vorgenommen werden kann (E. 2c). - Wenn wie vorliegend zwischen den Tätigkeiten, die sowohl steuerbare als auch von der Steuer ausgenommene Umsätze bewirken, eine enge unmittelbare Abhängigkeit besteht und damit die fragliche Tätigkeit mehrwertsteuerlich nicht isoliert, sondern als Komponente einer Gesamtleistung zu betrachten ist, muss der Steuerpflichtige anstelle der gesetzlichen Methode der effektiven Zurechnung die Methode «Einheit der Leistung» anwenden (E. 2e). - Die an sich steuerbefreite Tombola steht sowohl auf Grund der kantonalen gesetzlichen Grundlagen wie auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorliegend in einer engen tatsächlichen, zeitlichen und sachlichen Verbundenheit mit den übrigen steuerbaren Tätigkeiten einer Gewerbeausstellung, weshalb keine gemischte Verwendung mehr vorliegt und eine effektive Zuordnung der dafür in Anspruch genommenen Eingangsleistungen dahinfällt (E. 3b). - Kostenregelung und Parteientschädigung nach neuem Recht (E. 5). Imposta sul valore aggiunto. Deduzione dell'imposta precedente in caso di utilizzo misto. Riduzione secondo il metodo saldo. Unità della prestazione. Giochi d'azzardo nel quadro di un'esposizione commerciale. Art. 14 n. 19 e art. 32 cpv. 1 OIVA. - Conferma della giurisprudenza amministrativa, secondo cui in caso di utilizzo misto la riduzione della deduzione dell'imposta precedente può essere effettuata in linea di principio usando il metodo saldo, per motivi di semplicità (consid. 2c). - Se, come nella fattispecie, fra le attività che generano cifre d'affari imponibili ed esenti dall'imposta sussiste una stretta ed immediata dipendenza e quindi l'attività in questione non può essere isolata dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto ma deve essere considerata un elemento di una prestazione globale, il contribuente deve applicare il metodo «unità della prestazione» invece del metodo legale dell'attribuzione effettiva (consid. 2e). - Nel caso concreto, la tombola, di per sé non imponibile, in virtù delle basi legali cantonali e di considerazioni economiche è strettamente legata dal punto di vista effettivo, temporale ed oggettivo alle altre attività imponibili di un'esposizione commerciale, per cui non si tratta di un utilizzo misto e viene a cadere un'attribuzione effettiva delle prestazioni in entrata come rivendicato dal ricorrente (consid. 3b). - Spese ed indennità per spese ripetibili secondo il nuovo diritto (consid. 5).

### E. 2

Zusammenfassung des Sachverhalts: A. Unter dem Namen «X» (nachfolgend: Verein oder Beschwerdeführer) besteht eine Vereinigung von gewerbetreibenden und freierwerbenden Personen aus Handwerk, Handel und Industrie. Der Verein bezweckt u. a. die Wahrung und Förderung der Interessen der erwähnten Berufsgruppen auf privatwirtschaftlicher

Grundlage. Er ist seit 1. Januar 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register für Steuerpflichtige eingetragen. Im Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger gab der Verein als Art der Geschäftstätigkeit nachfolgendes an: «[...] Gewerbeausstellung [...] jährlich im [...]». B. Vom 3. bis 5. Mai 2000 führte die ESTV beim Verein eine Steuerkontrolle durch und revidierte die Perioden 1/95-4/99. Gestützt darauf forderte sie mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) vom 5. Mai 2000 vom Steuerpflichtigen Fr. 22'098.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nach. Die Verwaltung hielt der Stiftung (der Verein) Umsatzdifferenzen, zu Unrecht in Abzug gebrachte Vorsteuern und unterlassene Vorsteuerkürzungen vor. Mit Schreiben vom 12. Mai 2000 bestritt der Verein diese EA und machte im Wesentlichen geltend, ein Teil seiner Einkünfte bilde Entgelt für Leistungen kulturellen Charakters und sei deshalb von der Mehrwertsteuer zu befreien. Mit EA Nr. (...) vom 14. September 2000 stellte die ESTV zusätzlich Fr. 12'055.- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins in Rechnung, indem sie dem Verein weitere Vorsteuern kürzte. Der Verein bestritt am 12. Oktober 2000 auch jene EA im Wesentlichen mit der Begründung, die vorsteuerbelasteten Aufwendungen würden nicht, auch nicht teilweise, durch ihn genutzt, sondern durch die Gewerbeausstellung. Deshalb liege keine gemischte Verwendung vor und der Vorsteuerabzug sei vollumfänglich zuzulassen. C. Am 15. März 2001 liess der Verein der ESTV mitteilen, seine eigentlichen Vereinsaufgaben finanziere er über die Mitgliederbeiträge. Ausserhalb des eigentlichen Vereinszweckes organisiere er alljährlich die Gewerbeausstellung. Die Rechnung dieser Veranstaltung, Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, werde in einer gesonderten Buchhaltung erfasst. Die dort verbuchten Einnahmen seien weitgehend steuerbar; dementsprechend dürfe der Verein auf den zur Erzielung dieser Einnahmen erforderlichen Aufwendungen den Vorsteuerabzug vornehmen. Die Gewerbeausstellung finanziere sich selbst, von einer «Querfinanzierung» durch Mitgliederbeiträge könne nicht die Rede sein. Der Verein anerkenne seit jeher, dass die mit dem eigentlichen Vereinszweck in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, weshalb er diesbezüglich nie Vorsteuerabzüge geltend gemacht habe. Aufgrund der Tatsache, dass beide Aktivitäten in getrennten Rechnungen geführt würden, sei eine direkte Zuordnung der Vorsteuern ohne weiteres möglich. Dennoch werde in der EA Nr. (...) der Bereich der Mitgliederbeiträge in die Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung einbezogen, was der Verein beanstandete. Mit Bezug auf die Tombola-Einnahmen habe der Verein auf allen damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen keinen Vorsteuerabzug gemacht. Die Vorsteuerkürzung der ESTV auf den Tombola-Einnahmen sei nicht nur deshalb unzulässig, weil der Verein diesbezüglich keine Vorsteuerabzüge

### **E. 3**

machte, sondern darüber hinaus auch, weil die darauf lastenden Vorsteuern nicht in der Bemessungsbasis für die Vornahme der Kürzung durch die ESTV enthalten sind. Am 4. April 2001 stornierte die ESTV die EA Nr. (...) und schrieb dem Verein den Betrag von Fr. 12'055.- wieder gut. Demgegenüber forderte sie vom Verein mit EA Nr. (...) desselben Datums Fr. 8'708.- nebst Verzugszins. Zur Begründung dieses Vorgehens teilte die ESTV dem Verein mit, für diesen einerseits und für die Gewerbeausstellung andererseits lägen zwar separate Buchhaltungen vor, eine Vermischung beim allgemeinen Aufwand sei jedoch nicht zu verhüten. Beispielsweise verfüge die Gewerbeausstellung über kein eigenes Personal, Telefon usw. Diese Aufwendungen würden eben durch Mitgliederbeiträge mitfinanziert. Auch die Tombolaerlöse würden wesentlich dazu beitragen, dass die Standmieten niedrig gehalten werden können. Vom Grundsatz her sei folglich der

Sachverhalt nicht anders zu beurteilen als bis anhin. Hingegen sei die ESTV zur Überzeugung gelangt, dass die Alternativmethode «Einheit der Leistung» (Bruttogewinn) für die Ausstellungsstände zu einem sachgerechten Resultat führe. Die EA Nr. (...) basiere auf dieser Neuurteilung. D. Mit Entscheid vom 5. Juni 2001 bestätigte die ESTV die Steuerforderung für die Perioden 1/95-4/99 in Gesamthöhe von Fr. 30'806.- (EA Nr. [...] und [...]) nebst Verzugszins. Dagegen liess der Verein am 9. Juli 2001 Einsprache erheben. Mit Einspracheentscheid vom 12. November 2002 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut, stornierte dabei die EA Nr. (...) und schrieb dem Verein den entsprechenden Betrag von Fr. 8'708.- wieder gut, ersetzte diese mit der EA Nr. (...) im Betrag von Fr. 7'278.- und bestätigte die Nachforderung gemäss EA Nr. (...) im Betrag von Fr. 22'098.- je nebst Verzugszins (total also Fr. 29'376.-). Diese neuerliche Gutschrift ist Folge davon, dass die ESTV nunmehr die Mitgliederbeiträge antragsgemäss nicht mehr als Berechnungsfaktor für die Vorsteuerabzugskürzung verwertete. E. Am 13. Dezember 2002 lässt der Verein bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde führen und die Anträge stellen, es sei der Einspracheentscheid aufzuheben; die Steuerschuld des Beschwerdeführers für die Perioden 1/95-4/95 (recte: 4/99) sei - ohne Vorbehalt einer Kontrolle - gerichtlich festzusetzen; eventualiter sei die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen; dem Beschwerdeführer sei für das Verfahren vor unterer Instanz eine Parteientschädigung zuzusprechen; auf die Erhebung eines Gerichtskostenvorschusses sei zu verzichten. Mit Vernehmlassung vom 17. Februar 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde teilweise, d. h. im Betrage von Fr. 4'023.20, gutzuheissen, denn die Steuerforderung gemäss EA Nr. (...) im Betrag von Fr. 7'278.- sei auf Fr. 3'254.80 herabzusetzen. Die ESTV begründet diesen Herabsetzungsantrag mit dem Argument, der Beschwerdeführer mache mit Recht geltend, dass zur Berechnung des Jahresschlüssels die Tombolaerlöse um die ihnen direkt zuweisbaren Aufwendungen zu reduzieren seien. Im Übrigen beanstandete der Beschwerdeführer mit Recht den Kontrollvorbehalt gemäss Dispositiv Ziff. 3 des angefochtenen Einspracheentscheides. Dieser sei irrtümlich angebracht worden.

#### **E. 4**

Auf die Begründung der Eingaben an die SRK wird darüber hinaus - soweit entscheidungswesentlich - im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Aus den Erwägungen: 1.a., b. (Formelles) c. Ferner liegt nach der ausdrücklichen Bestätigung durch den Beschwerdeführer die Steuerforderung gemäss EA Nr. (...) im Betrag von Fr. 22'098.- nicht mehr im Streit. Umstritten bleibt die Mehrwertsteuerforderung gemäss EA Nr. (...) im Betrag von Fr. 7'278.- (bzw. im Umfang von Fr. 3'254.80, wenn sich der Herabsetzungsantrag der ESTV um Fr. 4'023.20 als rechtens erweist) nebst Verzugszins bzw. die Frage, ob die ESTV mit Bezug auf die Tombolaumsätze mit Recht die Vorsteuerabzüge des Beschwerdeführers kürzte. 2.a. Der Mehrwertsteuer unterliegen im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b, Art. 5 und 6 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV], AS 1994 1464). Ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug sind von der Steuer ausgenommen die Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz (Art. 14 Ziff. 19 in Verbindung mit Art. 13 MWSTV). b. Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Verwendet er Gegenstände (auch Teile davon)

oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 32 Abs. 1 MWSTV). c. Nach Verwaltungspraxis bringt die Vornahme der Vorsteuerabzugskürzung bei gemischter Verwendung nach dem effektiven Verwendungszweck für den Steuerpflichtigen einen sehr grossen Arbeitsaufwand mit sich und ist aufgrund der Vielzahl und Verschiedenartigkeit der denkbaren Situationen, die beim Steuerpflichtigen zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen, sehr komplex. Deshalb gewährt die ESTV gestützt auf Art. 47 Abs. 3 MWSTV - zusätzlich zur Kürzung entsprechend dem Verhältnis der effektiven Verwendung (gesetzliche Methode) - die Möglichkeit, die Vorsteuerabzugskürzung im Sinne einer Vereinfachung anhand von Pauschalmethoden vorzunehmen. Es stehen ihm die Pauschalvariante 1 (Teilzuordnung der Vorsteuer), die Pauschalvariante 2 (Kürzung der Vorsteuer anhand des Gesamtumsatzes) sowie die Alternativmethode (Einheit der Leistung) zur Verfügung (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Rz. 861 ff.; Broschüre Nr. 19 der ESTV zur Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung vom Dezember 1995 [B 19], Ziff. 1.4; Merkblatt Nr. 21 der ESTV zur Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung vom Dezember 1995 [MB 21], Ziff. 3)[11]. Sofern zwischen den Tätigkeiten, die sowohl steuerbare als auch von der Steuer ausgenommene Umsätze bewirken, eine enge unmittelbare Abhängigkeit besteht, muss der Steuerpflichtige anstelle der gesetzlichen Methode oder der Pauschalvariante 1 die Methode «Einheit der Leistung»

## E. 5

anwenden. Eine solche unmittelbare Abhängigkeit ist dann gegeben, wenn ohne die eine die andere Tätigkeit kaum ausgeübt werden könnte (B 19, Ziff. 1.4.4; MB 21, Ziff. 3.4). d. Nach konstanter Rechtsprechung werden gemäss dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung einheitliche wirtschaftliche Vorgänge nicht in mehrere selbständige Leistungen zerlegt, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes bilden. Übt der Steuerpflichtige eine Reihe von einzelnen Tätigkeiten aus, die auf ein einheitliches wirtschaftliches Ziel gerichtet sind, liegt 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 (Entscheidung der SRK vom 22. April 2002 [SRK 2001-044], in VPB 66.95 S. 1125 f.; vom 10. März 1999 [SRK 1998-079], in VPB 63.92 S. 862; vom 3. Februar 1999 [SRK 1997-127], in MWST-Journal 1/99, S. 24, E. 4b; und vom 25. September 1998 [SRK 1997-020], in VPB 63.75 S. 705 und in MWST-Journal 4/98, S. 166, E. 5a, je mit Hinweisen). Es verhält 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 (vgl. Entscheidung der SRK vom 25. September 1998, VPB 63.75 S. 700 und a.a.O., S. 161 ff., E. 4b; Entscheidung der SRK vom 3. Februar 1999, a.a.O., S. 25 ff., E. 4). Es ist jeweils im konkreten Einzelfall aufgrund der gesamten tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen, ob eine Leistungseinheit (Gesamtleistung) vorliegt oder aber steuerlich unabhängig zu beurteilende Vorgänge gegeben sind (Entscheidung der SRK vom 10. März 1999, a.a.O., 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 (Entscheid der SRK vom 22. April 2002, a.a.O., S. 1126; ausführlich: Entscheid der SRK vom 25. September 1998, a.a.O., S. 166, E. 5a; Urteil des Bundesgerichtes vom 7. Dezember 2001 [2A.135/2001], E. 2; BGE vom 26. Juli 2001, E. 3a und b, übersetzt in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2002 II 36 ff.; vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 105). e. Das anwendbare Recht sieht vor, dass die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen Erleichterungen gewähren oder eine annäherungsweise Ermittlung der Steuer zulassen kann, wenn dem Steuerpflichtigen aus der genauen Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuer wesentlicher Tatsachen übermässige Umtriebe erwachsen und sofern sich dadurch kein namhafter Steuerausfall oder -mehrertrag, keine beachtenswerte Verzerrung der Wettbewerbsverhältnisse sowie keine übermässige Erschwerung der Steuerberechnung für andere Steuerpflichtige

#### **E. 6**

und der Steuerkontrolle ergeben (Art. 47 Abs. 3 MWSTV). Mehrfach hat die Rechtsprechung als rechtmässig erklärt, dass der Bundesrat der ESTV die Aufgabe überträgt, festzulegen, in welchen Bereichen und unter welchen Bedingungen Erleichterungen vorzusehen sind. Aus Art. 47 Abs. 3 MWSTV kann der Steuerpflichtige keinen individuellen Rechtsanspruch auf solche Erleichterungen (z. B. Saldo- oder Pauschalmethoden) ableiten, denn es handelt sich dabei lediglich um eine Rahmenbestimmung, welche der ESTV die entsprechende Regelungskompetenz verleiht (ausführlich: Entscheide der SRK vom 24. Juni 1999 [SRK 1998-177], in VPB 64.11 S. 115; vom 20. Juli 2000 [SRK 1999-111], in VPB 65.22 S. 220; vom 13. Juli 2001 [SRK 2000-141], in VPB 66.12 S. 138 ff.). Der Verordnungsgeber hat der ESTV eine sehr weite Ermessenskompetenz übertragen, «kann» sie doch (und muss sie nicht) Erleichterungen gewähren oder eine annäherungsweise Ermittlung der Steuer «unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen» zulassen (Entscheide der SRK vom 20. Juli 2000, a.a.O., S. 221; vom 13. Juli 2001, a.a.O., S. 138; vom

#### **E. 10**

der steuerpflichtigen Leistungen des Beschwerdeführers. Somit steht ihm das Recht auf Abzug der auf den entsprechenden Eingangsleistungen bzw. Aufwendungen (z. B. Einkauf der Preisgegenstände) lastenden Vorsteuer vollumfänglich zu (E. 2e in fine hievor). Unter Berücksichtigung dieser Aspekte schuldete der Beschwerdeführer - berechnet anhand der zur Verfügung stehenden Akten - in den fraglichen Steuerperioden für seine Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Tombola Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 5'148.- (Umsatz aus Tombola 1995-1999: Fr. 189'021.-; davon 1995-1998: Fr. 152'364.- [Ertrag] ./ Fr. 86'144.- [direkter Aufwand] = Fr. 66'220.- à 6.5% = Fr. 4'304.- [Steuerzahllast 1995-1998]; sowie 1999: Fr. 36'657.- [Ertrag:] ./ Fr. 25'399.- [direkter Aufwand] = Fr. 11'258.- à 7.5% = Fr. 844.- [Steuerzahllast 1999]; ergibt Steuerzahllast 1995-1999: Fr. 5'148.-). Angesichts der insgesamt bereits langen Dauer des vorliegenden Verfahrens, der Geringfügigkeit der Differenz zu Lasten des Beschwerdeführers (Fr. 1'893.- [Fr. 5'148.- ./ Fr. 3'255.-]) und der besonderen Umstände im vorliegenden Verfahren gemeinhin, ist jedoch auf eine reformatio in peius des vorinstanzlichen Entscheides bzw. des Herabsetzungsantrages der ESTV zu verzichten. 4. Es bleibt auf die übrigen Argumente des Beschwerdeführers einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite

widerlegt sind. a. Der Beschwerdeführer beruft sich auf den Grundsatz von Treu und Glauben bzw. auf den Vertrauensschutz. Er habe sich an die B 19 gehalten und sein Verhalten danach ausgerichtet. Sein Vertrauen auf diese Grundlage sei zu schützen. Zunächst ist dem Beschwerdeführer entgegenzuhalten, dass die Wiedergabe der Verwaltungspraxis in einer Branchenbroschüre grundsätzlich kein Handeln der Behörde «in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen» darstellt (siehe aber Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998 [SRK 1998-054], in VPB 63.76 S. 709 ff., dessen Voraussetzungen hier nicht gegeben sind). Ob die weiteren kumulativen Voraussetzungen des Vertrauensschutzes gegeben sind, kann deshalb dahingestellt bleiben (zu den Voraussetzungen des Vertrauensschutzes vgl. BGE 125 I 274, BGE 121 II 479, BGE 118 Ia 254, BGE 117 Ia 285; Arthur Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 4 Aufl., Zürich 2002, Rz. 622 ff.; Max Imboden/René Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basel/Frankfurt am Main 1990, Nr. 74 und Nr. 75 B III/b/2; Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.). Der Beschwerdeführer verkennt ohnehin, dass er sich ja gerade nicht an die B 19 gehalten hat, ansonsten er anstelle der gesetzlichen Methode die Methode «Einheit der Leistung» hätte anwenden müssen, weil zwischen den Tätigkeiten, die sowohl steuerbare als auch von der Steuer ausgenommene Umsätze bewirken, eine enge unmittelbare Abhängigkeit bzw. Leistungseinheit besteht (B 19, Ziff. 1.4.4; E. 3b hievor).

## **E. 11**

Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers lässt überdies die ESTV, die Methode «Einheit der Leistung» nicht nur für Steuerpflichtige aus dem Bereich des Sports zu. Diese Methode ist nach Verwaltungspraxis «insbesondere» in diesem Bereich anwendbar (B 19, Ziff. 1.4.4; MB 21, Ziff. 3.4), was deren Anwendbarkeit in anderen Bereichen keineswegs ausschliesst. b. Der Beschwerdeführer hält ferner dafür, selbst wenn von einer Leistungseinheit auszugehen wäre, lasse die ESTV die im Zusammenhang mit der Tombola angefallenen Vorsteuern zu Unrecht ausser Acht, obwohl diese nicht geltend gemacht worden seien. In ihrem Herabsetzungsantrag trägt die ESTV diesem Vorbringen des Beschwerdeführers vollumfänglich Rechnung, indem sie den direkten Aufwand der Tombola im Umfang von gesamthaft Fr. 111'542.- mitberücksichtigt und vom entsprechenden Erlös in Abzug bringt. Das Vorbringen des Beschwerdeführers wird dadurch gegenstandslos. Er macht ferner geltend, Gleiches habe für die weiterverrechneten Energieleistungen als steuerbare Einnahmen zu gelten. Die damit in Zusammenhang stehenden direkt zuweisbaren Energie-Aufwendungen seien ebenfalls in einem ersten Schritt in Abzug zu bringen. Mit Recht weist die Vorinstanz hier darauf hin, dass es sich um keine bloss weiterfakturierten Energieleistungen handeln kann, da in den fraglichen Perioden der durchschnittliche Energieaufwand beinahe doppelt so hoch ist wie der durchschnittliche Energieertrag. Insofern ist entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers eine direkte Zuordnung dieser Aufwendungen objektiv unmöglich. c. Der Beschwerdeführer beruft sich sodann auf den Gleichbehandlungsanspruch und führt aus, im Sinne einer Neunerprobe könne man sich überlegen, welches Ergebnis entstehen würde, wenn die Tombola nicht durch ihn, sondern durch einen anderen Rechtsträger (z. B. eine einfache Gesellschaft, an welcher der Beschwerdeführer massgeblich beteiligt sei) durchgeführt würde. Dieser sei nicht steuerpflichtig und dürfe auf seinen Aufwendungen keinen Vorsteuerabzug vornehmen. In der Buchhaltung des Beschwerdeführers würden die

im Zusammenhang mit der Tombola stehenden Erträge und Aufwendungen nicht erscheinen. Das Ergebnis des Rechtsträgers «Tombola» erscheine in der Buchhaltung des Beschwerdeführers allenfalls als Ertrag aus Beteiligung, was nicht zu einer Vorsteuerkürzung führe. Dieser Vergleich belege die Ungleichbehandlung durch die ESTV. Ob die steuerliche Beurteilung dieses hypothetischen Sachverhalts durch den Beschwerdeführer zutreffend ist, kann offen bleiben. Denn unter dem Gesichtspunkt des Rechtsgleichheitsgebotes ist für den vorliegenden Fall massgebend, dass der Beschwerdeführer die Tombola selbst durchführt, sich die beiden Sachverhalte somit unter den rechtswesentlichen Gesichtspunkten unterscheiden und deshalb auch kein Anspruch auf Gleichbehandlung abzuleiten ist. d. Schliesslich beantragt der Beschwerdeführer eventualiter, die Sache sei zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Entscheide der Vorinstanz seien ungenügend begründet. Überdies habe er keinen vollständigen Einblick in die Akten der unteren Instanz erhalten. Damit sei ihm das rechtliche Gehör, namentlich der Einblick in die Akten des Inspektors, die so genannten internen Akten, verweigert worden.

## **E. 12**

Der Entscheid vom 5. Juni 2001 enthält selbst zwar keine Auseinandersetzung mit den Argumenten des Beschwerdeführers anlässlich der vorangehenden Korrespondenz, verweist zur Begründung aber auf die begründeten Weisungen des kontrollierenden Beamten und auf begründete EA's, in denen die ESTV ihrem Standpunkt gegenüber dem Beschwerdeführer deutlichen Ausdruck verlieh. Überdies ist nicht ersichtlich, inwiefern der wohlbegründete Einspracheentscheid vom 12. November 2002 der Begründungspflicht von Art. 35 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) nicht standhalten sollte. Ansonsten macht der Beschwerdeführer vor der SRK nicht geltend, ihm sei in das als «interne Akten der ESTV» und von der Verwaltung als «vertraulich» bezeichnete Dossier Einsicht zu gewähren. Vielmehr begründet er mit der angeblichen Gehörsverletzung (indem ihm die ESTV die Einsicht in dieses Dossier verweigerte) den Rückweisungsantrag. Von einem Zwischenentscheid der SRK gemäss Art. 45 Abs. 2 Bst. e VwVG ist folglich abzusehen. Dies umso mehr als diesen internen Akten für die Entscheidungsfindung der SRK keinerlei Relevanz zukam. Denn es handelt sich dabei um Kopien der beschwerdeführerischen Bilanzen und Erfolgsrechnungen der im Streit liegenden Steuerperioden; einige wenige Daten dieser Buchhaltung sind (wohl durch den Steuerinspektor) mit Bleistift unterstrichen und/oder mit dem Zeichen «ü» versehen worden, noch weniger Daten sind mit Leuchtstift hervorgehoben und an ganz wenigen Stellen sind handschriftliche Zahlen beigefügt worden. Die SRK hat das interne Dossier bei ihrer Entscheidung völlig ausser Acht gelassen. Es stellt sich jedoch die Frage, welchen Ausgang das vorliegende Verfahren zu nehmen hat, wenn die ESTV mit der Verweigerung der Einsicht in diese Akten tatsächlich das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt haben sollte. Angesichts des geschilderten Inhalts ist für die SRK nur schwer nachvollziehbar, weshalb die ESTV das Dossier als «vertraulich» bezeichnet. Sie vermag denn auch keine Begründung für ihre Verweigerung der Einsicht vorzutragen. Geheimhaltungsinteressen im Sinne von Art. 27 VwVG macht sie mit Recht jedenfalls keine geltend. Mit Bezug auf das Einsichtsrecht in so genannte verwaltungsinterne Akten (interne Stellungnahmen, Entwürfe, Anträge, Notizen, Gutachten, Mitberichte usw.) ist die Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht ganz einheitlich. Geht es - was in der Lehre teils umstritten ist - vorwiegend davon aus, es bestehe kein Einsichtsrecht in solche Akten (BGE 125 II 474 f.), hat es in einem unveröffentlichten Urteil ausgeführt, die Einsicht sei auch zu

gewähren, wenn die Ausübung des Akteneinsichtsrechts den Entscheid in der Sache nicht zu beeinflussen vermag (unveröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 13. August 1996 [2A.444/1995], E. 2b/bb; vgl. zum Ganzen auch André Moser, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel 1998, § 3 Rz. 3.57 f.).

Angesichts des inhaltlichen Gehalts des fraglichen Dossiers und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist höchst fraglich, ob vorliegend überhaupt von einer Gehörsverletzung infolge der Einsichtsverweigerung auszugehen ist. Falls doch, könnte jedenfalls aufgrund der äusserst geringen Bedeutung dieser Akten lediglich eine sehr geringfügige Verletzung des Gehörsanspruchs angenommen werden, weshalb nicht auf Nichtigkeit des vorinstanzlichen Einspracheentscheides zu schliessen wäre (vgl. René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches

### **E. 13**

Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel/Frankfurt am Main 1996; § 5 Rz. 329), sondern höchstens auf Anfechtbarkeit, wovon der Beschwerdeführer mit dem vorliegenden Beschwerdeverfahren bereits Gebrauch machte. Aus all diesen Gründen wird auch der Rückweisungsantrag gegenstandslos, soweit er nicht abzuweisen ist. 5. Nach den voranstehenden Erwägungen ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen, soweit die Sache noch im Streite liegt. Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer als teilweise unterliegende Partei die Verfahrenskosten (Fr. 800.-), bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren, im Umfange von Fr. 400.- zu tragen. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 1'500.-) mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 1'100.-) zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [VwKV], SR 172.041.0). Die Vorinstanz hat dem teilweise obsiegenden Beschwerdeführer für das Verfahren vor der SRK eine reduzierte Parteientschädigung von praxismässig Fr. 600.- auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 8 VwKV). Gestützt auf Art. 68 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) beantragt der Beschwerdeführer überdies eine Parteikostenentschädigung für das vorinstanzliche Verfahren. Ist im vorliegenden Verfahren trotz grundsätzlicher Anwendbarkeit noch der alten Mehrwertsteuerverordnung bereits die Kostenregelung des neuen Rechts anwendbar (Entscheid der SRK vom 17. Januar 2003 [SRK 2002-013], E. 5), dann hat dies konsequenterweise auch für die Parteientschädigung zu gelten. Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht vor, dass im Veranlagungsverfahren und im Einspracheverfahren in der Regel keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet wird. Wird vom Grundsatz der Kostenlosigkeit dann abgewichen, wenn der Steuerpflichtige das Verfahren schuldhaft verursacht hat (vgl. Peter A. Müller-Stoll, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 68 Rz. 3), dann hat umgekehrt die ESTV eine Parteikostenentschädigung nur dann auszurichten, wenn ihr ebenfalls ein solches schuldhaftes Verhalten vorgeworfen werden kann. Mit den angeführten Argumenten (im Wesentlichen der unbegründete Vorwurf einer Verletzung der Begründungspflicht; E. 4d hievor) vermag der Beschwerdeführer jedoch nicht darzutun, dass die ESTV das Veranlagungs- oder das Einspracheverfahren schuldhaft verursachte und ihm damit unnötige Kosten verursachte. [11] Die Drucksachen zur alten MWSTV von 1994 sind erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern, oder per Fax 031 325 72 80.

#### **E. 14**

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 68.161 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 8. Juni 2004 in Sachen X [SRK 2002-158] In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 2004 Année Anno Band 68 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 006 392 Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert. Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale. Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.