



SRK 2004-080

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Daniel Riedo; Christine Sayegh
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

Entscheid vom 23. August 2006

in Sachen

X, Beschwerdeführer, vertreten durch ...

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003
Bern (Ref. ...)

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV)
(Startgelder; Dienstleistung oder Lieferung)

Sachverhalt:

A.- Der X., ein Verein gemäss Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210), ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Seine geschäftliche Aktivität umfasst gemäss Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger die Organisation und Durchführung von Automobilrennen sowie die Förderung des Automobilsports.

B.- Aufgrund einer Kontrolle bei der Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000 belastete die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ...

vom 28. November 2000 Mehrwertsteuern von Fr. 72'496.-- sowie mit EA Nr. ... vom 13. Dezember 2000 solche von Fr. 2'393.-- nach (je zuzüglich Verzugszins). Auf Verlangen bestätigte die ESTV diese Forderungen in einem einsprachefähigen Entscheid vom 29. August 2001. Dagegen erhob der X. am 27. September 2001 Einsprache mit dem Begehren, der Entscheid der ESTV sei aufzuheben.

C.- Mit Einspracheentscheid vom 18. März 2004 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte fest, der X. schulde der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000 noch Fr. 74'889.-- zuzüglich Verzugszins. Im Rahmen der Erwägungen stellte die ESTV zudem fest, der Einsprecher habe keine Einwendungen gemacht zu den Nachbelastungen aufgrund von „Vorsteuerkorrekturen“ von Fr. 20'466.-- und „Steuersatzdifferenzen“ von Fr. 2'292.30. Auf diese Nachbelastungen sei auch im Einspracheentscheid nicht mehr einzugehen, sondern nur noch auf jene gemäss Position 1 der EA Nr. ... über Fr. 52'030.35.

Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, der X. organisiere Autorennen sowohl in der Schweiz als auch im Ausland. Die Leistungen, welche der Steuerpflichtige für die Teilnahmegebühren der Rennfahrer (Start-/Nennfelder) erbringe, seien als Dienstleistungen und nicht als Vermietungen bzw. Lieferungen zu qualifizieren. Die Rennteilnehmer würden mit Bezahlung einer Gebühr einen Anspruch erwerben, am fraglichen Rennen zu starten. Dass eine Berechtigung zur Teilnahme an einem Autorennen notwendigerweise die Einräumung eines Mitbenutzungsrechts an der entsprechenden Rennstrecke einschliesse, könne daran nichts ändern. Die Einräumung des Teilnahmerechts beinhalte zahlreiche Leistungskomponenten mit Dienstleistungscharakter und gehe somit weit über die blosser Einräumung eines Mitbenutzungsrechts hinaus. Dies gelte auch dann, wenn dem Rennteilnehmer für die Gebühr neben dem Teilnahmerecht zusätzlich das Recht eingeräumt würde, die Rennstrecke für eine bestimmte Zeit zu Trainingszwecken zu benutzen. Diesfalls würde das Training unmittelbar einer erfolgreichen Teilnahme am späteren Rennen dienen, weshalb sich am Charakter des Entgelts (als Start-/Nennfelder) nichts ändern würde. Es handle sich damit um Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 Abs. 2 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464). Diese würden unabhängig vom Ort der jeweiligen Rennstrecke als am Ort des Geschäftssitzes des X., d.h. im Inland, erbracht gelten. Im Falle der Teilnahme von Personen mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland an ausländischen Rennen seien die Teilnahmegebühren nach Art. 15 Abs. 2 Bst. 1 MWSTV von der Mehrwertsteuer befreit. Der Antrag, dass mindestens der Anteil aus dem Entgelt von der Besteuerung auszunehmen sei, der direkt auf die Miete der Sportanlage entfalle, würde die Aufteilung der Leistungen in eine Vermietungs- bzw. Lieferungs- und eine Dienstleistungskomponente bedingen, was mit dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung unvereinbar sei. Für die fraglichen Leistungen wesensbestimmend sei die Einräumung des Teilnahmerechts am Rennen, diese sei - wenn man überhaupt von der Konstellation Haupt-/Nebenleistung und nicht von jener eines unteilbaren Ganzen ausgehen würde - als Hauptleistung zu qualifizieren.

D.- Mit Eingabe vom 3. Mai 2004 lässt der X. (Beschwerdeführer) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen den Einspracheentscheid der ESTV Beschwerde

führen mit dem Hauptbegehren, der Entscheid der ESTV sei bezüglich der EA Nr. ... aufzuheben, soweit damit nachfolgend bestrittene Umsätze (Nennfelder für ausländische Rennen von Abnehmern mit Wohn- oder Geschäftssitz im Inland) betroffen seien. Eventualiter sei unter Aufhebung des Einspracheentscheids der steuerpflichtige Anteil der von Abnehmern mit Wohn- oder Geschäftssitz im Inland entrichteten Nennfelder mit 50% festzulegen.

Der Beschwerdeführer macht zum Hauptbegehren im Wesentlichen geltend, die Start- und Nennfelder seien als Entgelt für die Miete einer Rennstrecke anzusprechen und es handle sich somit um Lieferungen. Allenfalls sei die Miete als Hauptleistung zu qualifizieren. Falsch sei das Abstellen der ESTV auf Art. 6 Abs. 2 MWSTV, dabei gehe es nur um die Überlassung von immateriellen Werken und Rechten. Wenn schon, müsste man sich auf Art. 6 Abs. 1 MWSTV stützen, wobei hier aufgrund der negativen Definition der Dienstleistung eine Vermutung zugunsten des Lieferungstatbestandes in Art. 5 MWSTV aufgestellt werde. Das Vertragsverhältnis des Beschwerdeführers mit dem Eigentümer/Betreiber der Rennstrecke sei als Miete zu qualifizieren und die fraglichen Start-/Nennfelder der Fahrer entsprechend als Entgelt für eine Untermiete. Selbst wenn die Leistung des Beschwerdeführers für den Renntag (Sonntag) als Dienstleistung qualifiziert werden sollte, handle es sich zumindest im Bereich des Trainingssamstags um eine Lieferung, d.h. eine (Unter-)Vermietung einer Sportanlage. Mit Bezug auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung sei relevant, dass die Fahrer mit Bezahlung der Start- bzw. Nennfelder vorab nur die Möglichkeit erhielten, am Samstag auf der Rennstrecke zu trainieren. Die Einräumung des Rechts zur Rennteilnahme sei nicht wesensbestimmend; nur der Abschluss des erfolgreichen Trainings und Qualifyings am Samstag berechtige zur Teilnahme am Rennen. Der Trainingssamstag mache demnach die Hauptleistung aus und der Rennsonntag die Nebenleistung. Damit sei die Vermietung der Rennstrecke an die Fahrer wesensbestimmend. Mit dem Eventualbegehren beantrage der Beschwerdeführer, der Anteil der Vermietungsleistungen als vereinfachte Abrechnungslösung auf 50% festzulegen.

E.- In ihrer Vernehmlassung vom 18. Juni 2004 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung erläutert sie unter anderem, für die Behauptung, dass mit der Bezahlung der Startgelder die Fahrer nur die Möglichkeit erhielten, am Training teilzunehmen und die Teilnahme am Rennen erst nach entsprechender Qualifikation im Training möglich sei, somit der Trainingssamstag die eigentliche Hauptleistung darstelle, habe der Beschwerdeführer keinen Nachweis erbracht. Zudem ziele ein Training in jedem Falle auf die Teilnahme am Rennen ab und es diene somit dem Rennen. Ebenso sei davon auszugehen, dass die überwiegende Mehrheit der am Training teilnehmenden Fahrer auch am Rennen teilnehmen würde. Aus der Sicht der Fahrer stehe bezüglich der Rennwochenenden die Teilnahme am Rennen im Vordergrund. Damit der Beschwerdeführer diese Teilnahme anbieten könne, seien zahlreiche Leistungskomponenten mit Dienstleistungscharakter zu erbringen, z.B. Organisation, Streckenposten, Ranglistenerstellung. Sämtliche vom Beschwerdeführer im Zusammenhang mit dem Rennwochenende zu erbringenden Leistungskomponenten wiesen einen engen Zusammenhang mit der Durchführung des Rennens bzw. mit der Einräumung des Teilnahmerechts auf und gehörten wirtschaftlich zusammen. Die Einräumung des Teilnahmerechts sei damit wesensbestimmend für die vorliegenden Leistungen und stelle - falls man überhaupt das Vorliegen von

Haupt- und Nebenleistungen und nicht ein unteilbares Ganzes annehme - zweifellos die Hauptleistung dar. Ob die Einräumung des Rechts, eine Rennstrecke für Trainingszwecke mitbenutzen zu dürfen, bei separater Betrachtung tatsächlich als Lieferung zu qualifizieren wäre, könne offen gelassen werden. Weiter hält die ESTV an der Subsumtion der Leistungen unter Art. 6 Abs. 2 MWSTV fest. Die Einräumung von Rechten aller Art sei als unter Art. 6 Abs. 2 MWSTV fallende Dienstleistung zu qualifizieren. Dies gelte auch für die Einräumung einer Teilnahmeberechtigung an einem Rennen.

Soweit entscheidungswesentlich wird auf die weiteren Ausführungen in den Rechtsschriften im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 2000 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzvertretendes Recht dar.

b) Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Das Verfahren bestimmt sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind. Der Beschwerdeführer ist zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

c) Der Streitgegenstand beschränkt sich vorliegend auf die nachbelastete Steuer betreffend die Start-/Nennfelder gemäss Position 1 („Umsatz- und Steuersatzdifferenzen“) der EA Nr. ... im Umfang von Fr. 52'030.35 (siehe Anträge des Beschwerdeführers). Dies war im Übrigen bereits im Einspracheverfahren der Fall (siehe Ziff. 2.3 Einspracheentscheid), auch wenn Ziff. 2 des Dispositivs des Einspracheentscheids den gesamten ursprünglich nachgeforderten Betrag von Fr. 74'889.-- umfasst.

2.- a) aa) Gemäss Art. 4 Bst. a und b MWSTV unterliegen der Mehrwertsteuer die von einem Steuerpflichtigen gegen Entgelt im Inland erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, sofern sie nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind. Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, in eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV). Auch die Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung, beispielsweise gestützt auf einen Miet- oder Pachtvertrag nach Art. 253 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR; SR 220), gilt als Lieferung (Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV). Als Dienstleistung ist demgegenüber nach Art. 6 Abs. 1 MWSTV jede Leistung anzusehen, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist. Mit der negativen Definition der Dienstleistungen wird sichergestellt, dass sämtliche Leistungen, wenn nicht als Lieferungen, dann als Dienstleistungen, erfasst sind. Beim Dienstleistungsbegriff handelt es sich um einen Auffangtatbestand, der alle anderen Leistungen mit Ausnahme der Lieferungen erfasst (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Auflage, Rz. 195 f.; Patrick Imgrüth, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 1 zu Art. 7). Art. 6 Abs. 2 MWSTV stellt im Weiteren fest, dass auch die Überlassung von immateriellen Werten und Rechten (Bst. a) sowie das Unterlassen einer Handlung bzw. das Dulden einer Handlung oder eines Zustandes (Bst. b) als Dienstleistungen gelten. Als Dienstleistung gemäss Art. 6 Abs. 2 MWSTV wird insbesondere die Einräumung und Übertragung von Rechten aller Art qualifiziert (siehe Urteil des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003, veröffentlicht in Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 S. 242, E. 3.5.2, E. 3.5.2; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 178).

bb) Die Abgrenzung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen muss unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien und des wesentlichen Charakters der Leistung, analysiert nach dem wirtschaftlichen Ziel bzw. Resultat dieser Leistung, vorgenommen werden (Xavier Oberson, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, in ASA 69 S. 406). Massgebender Ausgangspunkt für die Bestimmung des Inhalts und des Umfangs der mehrwertsteuerrechtlichen Leistung ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Die zivilrechtliche Ausgestaltung der Leistungen oder Würdigung des Sachverhalts hat nur - aber immerhin - Indizwirkung und kann für sich alleine keine allgemeingültige Zuordnung begründen (vgl. Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49, E. 3c/aa mit Hinweisen; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine, 41).

b) Die Unterscheidung zwischen Lieferung und Dienstleistung ist namentlich für die örtliche Abgrenzung der steuerbaren Umsätze von Bedeutung. Als Ort der Dienstleistung gilt grundsätzlich der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird (Art. 12 Abs. 1 MWSTV). Die Lieferung wird

erbracht am Ort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder Nutzung befindet (Art. 11 Bst. a MWSTV) oder am Ort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt (Art. 11 Bst. b MWSTV).

c) aa) Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung sollen sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her eng verbundene Leistungen einheitlich behandelt werden. Es gelten für sie die gleichen Vorschriften über den Ort der Lieferung oder Dienstleistung, die gleichen Befreiungsvorschriften und der gleiche Steuersatz (Urteil des Bundesgerichts vom 7. Dezember 2001 [2A.135/2001], E. 1). Nach konstanter Rechtsprechung werden gemäss diesem Grundsatz 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 (Urteile des Bundesgerichts vom 4. März 2004 [2A.452/2003], E. 3.1 mit Hinweisen; vom 1. November 2005 [2A.499/2994], E. 3.2; vom 29. Juni 2004 [2A.520/2003], E. 10.1; vom 7. Dezember 2001, a.a.O., E. 1, 2; Entscheide der SRK vom 8. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.161, E. 2d; vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c; vom 10. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.92 E. 3b, e).

bb) Nach Rechtsprechung und Lehre können 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 (Urteile des Bundesgerichts vom 4. März 2004, a.a.O., E. 3.2, 3.3, 4 mit Hinweisen; vom 1. November 2005, a.a.O., E. 3.2; vom 29. Juni 2004, a.a.O., E. 10.1; vom 7. Dezember 2001, a.a.O., E. 2; Entscheide der SRK vom 22. April 2002, a.a.O., E. 2c; vom 25. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.75, E. 5a; vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 105).

cc) Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung basiert auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und die Frage, ob eine Konstellation der Leistungseinheit (E. 2c/aa) oder von Haupt-/Nebenleistung (E. 2c/bb) vorliegt, ist unter wirtschaftlicher Betrachtung zu beantworten (siehe Urteile des Bundesgerichts vom 4. März 2004, a.a.O., E. 3.1; vom 1. November 2005, a.a.O., E. 3.2).

dd) Enthält eine Leistung sowohl Elemente der Lieferung als auch solche der Dienstleistung wird auch etwa von gemischten Leistungen gesprochen. Auch in dieser Konstellation hat sich die Einstufung als Lieferung oder aber als Dienstleistung - den hiervor dargelegten Kriterien

folgend - danach zu richten, welche dieser Elemente den wesentlichen wirtschaftlichen Gehalt der fraglichen Leistung ausmacht (Entscheid der SRK vom 23. Januar 1996, veröffentlicht in MWST-Journal 2/1996 S. 41 ff., E. 7e/aa, bb; siehe auch Oberson, a.a.O., S. 406 f.; Imgrüth, mwst.com, a.a.O., N. 3 f. Vorbem. zu Art. 6 und 7; ferner Urteil des Bundesgerichts vom 4. März 2004, a.a.O., E. 4).

3.- Im vorliegenden Fall ist die Qualifikation der vom Beschwerdeführer im Rahmen von Autorennen an die Rennfahrer erbrachten Leistungen strittig, für welche diese ein Entgelt (Start-/ bzw. Nenngeld) zu zahlen hatten. Die Parteien sind sich nicht einig, ob diese entsprechend dem Standpunkt des Beschwerdeführers Lieferungen gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV oder nach der Ansicht der ESTV Dienstleistungen gemäss Art. 6 MWSTV darstellen.

Der Beschwerdeführer organisierte Autorennsportanlässe sowohl im Inland als auch im Ausland, für in- und ausländische Teilnehmer. Strittig ist vorliegend nur die Nacherhebung der Mehrwertsteuer auf den Start-/Nenngeldern für die Rennen *im Ausland*, welche von *Teilnehmern mit Geschäfts-/Wohnsitz in der Schweiz* bezahlt wurden (Ziff. 1 EA Nr. 227'462). Die von Teilnehmern mit ausländischem Wohnsitz entrichteten Start-/Nennfelder hingegen wurden von der ESTV als steuerbefreit im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. 1 MWSTV betrachtet und bilden vorliegend nicht Streitgegenstand. Ebenso ist die Steuerbarkeit der Start-/Nennfelder betreffend Rennen im Inland nicht strittig. In casu liegen einzig die Start-/Nennfelder von Fahrern mit schweizerischem Wohnsitz für Rennen im Ausland im Streit. Handelte es sich bei dafür erbrachten Leistungen - wie es der Ansicht des Beschwerdeführers entspricht - um Lieferungen, befände sich deren Ort gestützt auf Art. 11 Bst. a MWSTV im Ausland und die Umsätze unterlägen grundsätzlich nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer.

a) aa) Der Beschwerdeführer macht vorab geltend, er erbringe im Austausch mit den Start-/Nenngebühren einzig Lieferungen im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV, seine Leistung bestehe in der Vermietung der Rennstrecke an die Fahrer.

Dieser Ansicht kann jedoch nicht gefolgt werden. Nach Angaben des Beschwerdeführers zeichnete er im Rahmen der Rennwochenenden für die Durchführung der (obligatorischen) Trainings am Samstag sowie der Rennen am Sonntag verantwortlich. Die Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers wird denn auch als „Organisation und Durchführung von Automobilrennen“ bezeichnet (siehe Vernehmlassungsbeilage 1). Es ist entsprechend davon auszugehen, dass die Start-/Nennfelder von den Fahrern als Gegenleistung für die Teilnahme am gesamten Rennwochenende, namentlich für die vom Beschwerdeführer geleistete Durchführung und Organisation des Trainings am Samstag und des Rennens am Sonntag bezahlt wurden, was offensichtlich ein ganzes Bündel von verschiedenen Leistungen erfasste. Dass die fraglichen Startfelder nur gerade für das Element Rennstreckenvermietung vorgesehen gewesen seien und für die übrigen Leistungen von den Fahrern noch weitere Gebühren hätten entrichtet werden müssen, macht der Beschwerdeführer hingegen nicht geltend und ist nicht ersichtlich. Weiter hat der Beschwerdeführer die einzelnen im Rahmen des Rennwochenendes erbrachten Leistungen nicht näher aufgelis-

tet (nachdem er ja geltend macht, er gehe lediglich um die Vermietung der Rennstrecke). Mangels solcher Angaben ist von den üblichen Leistungen eines Veranstalters eines solchen Anlasses auszugehen. Zu denken ist neben der Miete der Rennstrecke und der zugehörigen Infrastruktur an das Treffen der erforderlichen Sicherheitsvorkehrungen, das Überwachen der Trainings und Rennen, die Sorge dafür, dass im Falle von Unfällen, Pannen usw. die nötigen Massnahmen getroffen werden können (z.B. Sanität, ärztliche Hilfe, Reparatur-, Abschleppdienst, Ölwehr), das Festlegen des Tagesprogramms und schliesslich die Organisation des Rennens an sich, inklusive Zeitmessung und anschliessender Ranglistenerstellung, Preisverleihung usw. (siehe hierzu auch Einspracheentscheid S. 8, Vernehmlassung S. 6). Es ist zwar unbestritten, dass den Rennfahrern im Rahmen von Training und Rennen unter anderem auch ein Recht eingeräumt wird, die Rennstrecke zu benutzen, allerdings kann keine Rede sein davon, dass sich die Leistung des Beschwerdeführers in der Gebrauchsüberlassung der Rennstrecke erschöpft. Vielmehr handelt es sich nach dem Gesagten um eine Leistung, die aus einem ganzen Komplex von verschiedenen Leistungen besteht, worunter ein beträchtlicher Teil klar als Dienstleistungen qualifiziert werden kann.

Nicht zutreffend ist im Übrigen der Standpunkt des Beschwerdeführers, wonach Art. 6 Abs. 1 MWSTV eine Vermutung zugunsten des Lieferungstatbestandes aufstelle. Im Gegenteil handelt es sich bei Art. 6 Abs. 1 MWSTV um einen Auffangtatbestand, welcher sicherstellen soll, dass sämtliche Leistungen erfasst werden; alle Leistungen, die nicht als Lieferungen qualifiziert werden können, sind als Dienstleistungen anzusehen (oben E. 2a/aa). Nachdem vorliegend ein grosser Teil der Leistungen des Beschwerdeführers nicht als Vermietung bzw. Lieferung betrachtet werden können, muss es sich dabei um Dienstleistungen handeln (näheres hierzu unten E. 3d). Die Qualifikation der Gesamtleistung des Beschwerdeführers als reine Vermietung bzw. Überlassung zur Nutzung oder zum Gebrauch der Rennstrecke gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV kommt folglich von vornherein nicht in Betracht.

bb) Zu keinem anderen Ergebnis führte eine zivilrechtliche Qualifikation des Sachverhalts, welche allerdings für die Mehrwertsteuerliche Betrachtung ohnehin nicht alleine massgeblich wäre (E. 2a/bb).

Auch in zivilrechtlicher Hinsicht liegt den Start-/Nenngebühren keinesfalls ein reiner Mietvertrag zugrunde. Durch den Mietvertrag verspricht der Vermieter dem Mieter, ihm die Mietsache zum Gebrauch zu überlassen (Art. 253 OR). Der Vermieter verpflichtet sich, über einen bestimmten oder unbestimmten Zeitraum hinweg laufend seine Leistung, welche eine Dauerleistung darstellt, zu erbringen (Peter Higi, Zürcher Kommentar, Teilband V2b, Obligationenrecht, 4. Aufl., Zürich 1994, N. 28 zu Art. 253, N. 4 zu Art. 255, N. 8 zu Art. 256). Es ist bereits anzuzweifeln, ob vorliegend im Sinne eines Dauerschuldverhältnisses Pflichten vereinbart wurden, die während einer bestimmten (und gar unbestimmten) Dauer *laufend* erfüllt werden müssen. Jedenfalls liegt aber klar kein reiner Mietvertrag vor, weil die Leistung des Beschwerdeführers, wie oben besprochen, aus einem ganzen Leistungspaket bestand, welches weit über die Überlassung der Rennstrecke zum Gebrauch hinausging.

Der Vertrag zwischen den Fahrern und dem Beschwerdeführer könnte zivilrechtlich als gemischter Vertrag bzw. Innominatkontrakt qualifiziert werden, mit allfälligen Elementen aus dem Werkvertrag, dem Auftrag, der Miete usw. So besteht beispielsweise bei einem Vertrag zwischen einer Badeanstalt und dem einen Eintritt zahlenden Besucher (wo es ebenfalls um die Benützung der Infrastruktur sowie nicht als Miete zu qualifizierende Leistungen wie die Überwachung der Badenden durch den Bademeister usw. geht) gemäss Bundesgericht ein Vertrag *sui generis*, der dem Gastaufnahmevertrag nahe steht (BGE 113 II 426 E. 1b). Ein Gastaufnahmevertrag oder Bewirtungsvertrag wiederum - bei welchem als Mietelement der Gast das Recht zum Aufenthalt im Restaurant bzw. auf seinem Stuhl überlassen wird - wird als Innominatkontrakt (BGE 71 II 114 f. E. 4) mit Elementen der Miete, des Werkvertrags bzw. des Auftrags und des Kaufs verstanden (Higi, a.a.O., N. 31 Vorbem. zu Art. 305 ff. OR), wobei in der Regel die mietrechtliche Komponente gegenüber den auftragsrechtlichen, kaufrechtlichen und allenfalls werkvertraglichen Elementen zurück trete (Higi, a.a.O., N. 215 Vorbem. zu Art. 253 ff.). Im Vergleich mit diesen Verträgen erscheint vorliegend der mietähnliche Anteil allerdings noch kleiner, weil dem Veranstalter von Autorennen um einiges weitergehende (nicht mietrechtliche) Pflichten im Rahmen der Organisation des Anlasses obliegen. Jedenfalls kann festgestellt werden, dass es sich zivilrechtlich vorliegend klar um einen Innominatkontrakt - und keinesfalls um eine reine Miete - handelt, bei welchem das Mietelement überdies im Hintergrund stehen würde.

cc) Die Qualifikation des vorliegend interessierenden Verhältnisses hängt im Übrigen entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht von der Beurteilung der Beziehung zwischen Beschwerdeführer und Rennstreckeneigentümer oder -betreiber ab (welchem der Beschwerdeführer nach seinen eigenen Angaben ein Entgelt für die Miete von Rennstrecke und Infrastruktur sowie für die Zurverfügungstellung des notwendigen Personals zu entrichten hat, siehe Einsprache S. 3). Die beiden Verhältnisse sind nicht gleich geartet; wie erläutert gehen die Verpflichtungen zwischen dem Beschwerdeführer und den Rennfahrern weit über die blossе Zurverfügungstellung der Rennstrecke hinaus, es handelt sich mitnichten um eine blossе „Untermiete“.

b) Ist vorliegend davon auszugehen, dass die vom Beschwerdeführer erbrachte Leistung neben den Dienstleistungen auch eine gewisse Vermietungskomponente im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV beinhaltet, muss untersucht werden, ob die unterschiedlichen Leistungskomponenten je als selbständige Leistungen anzusehen und mehrwertsteuerlich separat zu behandeln sind (mit den entsprechenden unterschiedlichen Steuerfolgen für Lieferungen und Dienstleistungen) oder ob sämtliche Leistungselemente in Berücksichtigung des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung (oben E. 2c) mehrwertsteuerlich als Ganzes zu beurteilen sind.

aa) Unter den konkreten Umständen sind die verschiedenen Leistungskomponenten Vermietung (Überlassung der Rennstrecke) und Dienstleistungen (Organisation, Durchführung des Trainings und des Rennens) untrennbar miteinander verbunden. Der Beschwerdeführer könnte die Durchführung eines Autorennens nicht anbieten, ohne die Verwendung der Rennstrecke durch die Fahrer zu ermöglichen. Ebenso wenig wäre ein Rennen oder ein Training (siehe auch sogleich E. 3c) ohne die Organisationsleistungen des Beschwerdeführers, bloss durch die Überlassung der Rennstrecke an die Fahrer, denkbar. Die wirtschaftliche Tätigkeit des Beschwerde-

führers als Gegenleistung für die Start-/Nennfelder kann nicht in mehrere selbständige Leistungen zerlegt werden, ohne dass sie ihre Wesensmerkmale verlieren würde; die verschiedenen Komponenten gehören wirtschaftlich zusammen und müssen zwingend mehrwertsteuerlich gleich behandelt werden.

bb) Steht fest, dass eine einheitliche Leistung vorliegt, die sowohl Vermietungs- bzw. Lieferungselemente als auch Dienstleistungskomponenten enthält und der Beschwerdeführer die Leistungen einheitlich zu versteuern hat, hat sich die Einstufung als Lieferung oder aber als Dienstleistung danach zu richten, welches die charakterbestimmenden Elemente sind bzw. was das Wesen der Leistung ausmacht (oben E. 2c; vgl. Entscheid der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95, E. 2c, 3c, d).

Der Beschwerdeführer als Veranstalter von Autorennen geht primär die Verpflichtung zur ordnungsgemässen und erfolgreichen Durchführung der Rennveranstaltung ein. Für den Fahrer als Leistungsempfänger - dessen Sicht massgeblich ist für die in Frage stehende Beurteilung (vgl. Entscheid der SRK vom 25. April 2003 i.S. F. AG [SRK 2002-034], E. 3c/bb) - ist entscheidend, dass er an einem organisierten Training (Samstag) sowie Rennen (Sonntag) teilnehmen kann. Er erwartet die reibungslose Abwicklung und Organisation des Rennwochenendes. Dass er dabei die Rennstrecke benutzen darf, ist selbstverständlich, steht für ihn aber nicht im Vordergrund, es handelt sich nicht um die ausschlaggebende, charakteristische Komponente der Leistungen des Beschwerdeführers. Die verschiedenen Dienstleistungskomponenten im Hinblick auf die Organisation und Durchführung des Rennwochenendes (oben E. 3a/aa) überwiegen von ihrer Wichtigkeit her klar das Vermietungselement. Sie zielen auf eine erfolgreiche Durchführung von Training und Rennen ab und machen den wesentlichen wirtschaftlichen Gehalt der gesamten Leistung aus. Dies entspricht im Übrigen auch der oben dargestellten zivilrechtlichen Qualifikation des Vertrages, wonach ein Innominatkontrakt mit einer zurücktretenden Mietkomponente vorliegt (E. 3a/bb). Unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung sind die Leistungen des Beschwerdeführers im Austausch mit dem Start-/Nennfeld folglich einheitlich als Dienstleistungen zu behandeln.

cc) Selbst wenn vom Vorliegen der Konstellation „Haupt-/Nebenleistung“ (oben E. 2c 2. Absatz) ausgegangen würde, führte dies zu keinem anderen Ergebnis. Als massgebliche Hauptleistung wären diesfalls klar die Dienstleistungen zu beurteilen, es kann diesbezüglich auf das soeben Gesagte (E. 3b/bb) verwiesen werden. Die Überlassung der Rennstrecke an die Fahrer hingegen würde eine untergeordnete Nebenleistung darstellen. Die mehrwertsteuerliche Behandlung der Vermietungsleistungen hätte unter diesem Blickwinkel dem Schicksal der Dienstleistungen zu folgen.

c) Die vom Beschwerdeführer (für den Fall, dass die Leistung nicht gänzlich als Vermietung qualifiziert werden würde) verlangte Unterscheidung zwischen Trainingssamstag und Rennsonntag ist ebenfalls nicht stichhaltig. Seine Behauptung, dass sich betreffend Trainingssamstag eine andere Qualifikation ergebe als bezüglich des Rennens am Sonntag, hat der Beschwerdeführer nicht nachgewiesen - so hat er keine Unterlagen (z.B. Verträge zwischen ihm

und den Rennteilnehmern) vorgelegt, aus welchen die unterschiedlichen Leistungen am Samstag und am Sonntag hervorgehen würden (und er hat diese darüber hinaus bis heute nicht genauer erläutert). Beim Training am Samstag handelt es sich nach Angaben des Beschwerdeführers um ein - obligatorisches - „Qualifying“; die Teilnahme am sonntäglichen Rennen sei erst nach entsprechender Qualifikation im Training möglich. Damit musste dieses samstägliche Qualifying vom Beschwerdeführer aber genauso oder in ähnlicher Weise und in vergleichbarem Ausmass organisiert werden wie das Rennen. Es verhielt sich nicht so, dass die Fahrer frei die Rennstrecke benutzen durften um zu „üben“. Da das Ergebnis des Trainingsamstags relevant war für das effektive Rennen am Sonntag, bedurfte auch das Training einer gewissen Organisation betreffend Erstellen einer Rangliste oder Zeitmessung etc. Selbst bei einem „freien Training“ müsste im Übrigen ein Minimum an Organisation, Rahmenbedingungen, Aufsicht, Sicherheitsmassnahmen usw. angeboten werden. Wie sich die Rechtslage bei einem freien Training darstellen würde, braucht vorliegend aber nicht näher geprüft zu werden, da die Durchführung eines solchen nicht ersichtlich ist und vom Beschwerdeführer nicht geltend gemacht wird. Für die mehrwertsteuerliche Qualifikation ergeben sich somit betreffend die Leistungen des Beschwerdeführers am Sonntag (Organisation eines Rennens) und jene am Samstag (Organisation eines Trainings; Qualifyings) keine Differenzen und im Hinblick auf das Vermietungselement gilt auch für den Trainingsamstag, dass dieses im Rahmen der einheitlichen Leistung nicht als wesensbestimmend angesehen werden kann (E. 3b/aa und bb) bzw. allenfalls als den Dienstleistungen (Hauptleistung) untergeordnete Nebenleistung zu betrachten ist (E. 3b/cc).

d) Uneinigkeit herrscht zwischen den Parteien auch bezüglich der Frage, ob es sich bei den erbrachten Dienstleistungen um solche nach Art. 6 Abs. 1 oder Abs. 2 MWSTV dreht. Unter Berücksichtigung der Formulierung von Art. 6 Abs. 1 MWSTV, wonach alle Leistungen, welche keine Lieferungen sind, als Dienstleistungen gelten, muss aber grundsätzlich nicht entschieden werden, ob eine Dienstleistung nach Art. 6 Abs. 1 oder Abs. 2 MWSTV vorliegt. Die in Abs. 2 aufgezählten Dienstleistungen sind in Abs. 1 ebenfalls enthalten, es handelt sich bei Abs. 2 grundsätzlich nur um eine Klarstellung (siehe Patrick Conrady, *Prestations de services en cas d'engagement à ne pas commettre un acte ou à tolérer une situation*, in *Der Schweizer Treuhänder [ST]*, 2005 S. 879 f.). Ebenso bestehen in rechtlicher Hinsicht keine unterschiedlichen Konsequenzen, je nachdem ob eine Dienstleistung unter Art. 6 Abs. 1 oder Abs. 2 MWSTV einzuordnen ist.

Immerhin ist anzumerken, dass die Ansicht der ESTV, es handle sich vorliegend (einzig) um ein Recht zur Teilnahme am Rennen gemäss Art. 6 Abs. 2 MWSTV, zweifelhaft ist. Wie bereits erläutert, kann davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer im Austausch mit den Start-/Nenngeldern eine Reihe von Dienstleistungen zur Durchführung und Organisation des Rennwochenendes erbrachte (E. 3a/aa). Das Bezahlen dieser Gebühren berechtigte die Fahrer somit zwar auch, aber nicht nur zur Teilnahme am Rennwochenende, sondern das Entgelt steht im Austausch mit weiteren - unter Art. 6 Abs. 1 MWSTV zu subsumierenden - Dienstleistungen.

Die ESTV verweist zur Stützung ihrer Ansicht, es liege ein Fall von Art. 6 Abs. 2 MWSTV vor, auf ein Urteil des Bundesgerichts (vom 13. Januar 2003 [2A. 272/2002]). In die-

sem Urteil betreffend Pferderennenveranstaltungen hatte sich das Bundesgericht mit jährlichen Beiträgen von Pferdehaltern auseinanderzusetzen, welche diese dazu berechtigten, ihre Fohlen in einem Rennen starten zu lassen. Dieses „Startgeld“ war ebenso zu zahlen, wenn die Pferdebesitzer von ihrem Recht keinen Gebrauch machten. Die Einräumung der Teilnahmeberechtigung wurde vom Bundesgericht als steuerbare Dienstleistung im Sinne von Art. 6 Abs. 2 MWSTV betrachtet (zitiertes Urteil, E. 3.5.2; ebenso Urteil des Bundesgerichts vom selben Tag, veröffentlicht in ASA 74 S. 242, E. 3.5.2; siehe auch Entscheid der SRK vom 30. April 2002 [SRK 2001-096], E. 2b/dd). In diesem Fall ging es also tatsächlich lediglich um die Einräumung eines Teilnahmerechts (im Sinne von Art. 6 Abs. 2 MWSTV), hingegen stellte das Startgeld nicht Gegenleistung dar für die effektive Teilnahme und für die Leistungen des Veranstalters anlässlich der Durchführung des Rennens (zitiertes Urteil, E. 3.5). Damit war die Situation anders gelagert als in casu, wo das Startgeld wie ausgeführt hauptsächlich Gegenleistung für die effektive Teilnahme am Rennen und die Organisation des Anlasses darstellte, was verschiedene Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 Abs. 1 MWSTV umfasste. Insgesamt müssen die ausgeführten Dienstleistungen also grösstenteils unter Art. 6 Abs. 1 MWSTV subsumiert werden und lediglich das reine Recht zur Teilnahme allenfalls unter Abs. 2 dieser Bestimmung.

e) Zusammenfassend ist das vorliegend in Frage stehende „Leistungspaket“ des Beschwerdeführers an die Rennfahrer im Austausch mit dem von jenen bezahlten Start-/Nenngeld einheitlich als Dienstleistung zu qualifizieren. Die Umsätze sind demnach steuerbar als (gemäss Art. 12 Abs. 1 MWSTV) am Ort des Geschäftssitzes des Beschwerdeführers im Inland erbrachte Dienstleistungen. Eine Steuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 2 Bst. 1 MWSTV kommt angesichts des schweizerischen Wohnsitzes der Fahrer als Leistungsempfänger nicht in Betracht. Die Beschwerde ist somit abzuweisen. Dies gilt, nachdem wie dargelegt sämtliche Leistungen einheitlich als Dienstleistungen qualifiziert werden müssen (siehe v.a. E. 3b), auch für den Eventualantrag, der Vermietungsanteil sei auf 50% und der steuerpflichtige Anteil entsprechend ebenfalls auf 50% festzulegen.

4.- Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer als unterliegende Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und dem Beschwerdeführer zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VKV; SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung vom 3. Februar 1993 über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt :

- 1.- Die Beschwerde des X vom 3. Mai 2004 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 18. März 2004 bestätigt.
- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 3'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.
- 3.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin des Beschwerdeführers und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 Bst. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Pascal Mollard

Die Gerichtsschreiberin:

Sonja Bossart