



SRK 2003-149

Der Präsident: Pascal Mollard  
Die Richter: Daniel Riedo; Peter Spinnler  
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

## **Entscheid vom 9. Februar 2006**

in Sachen

**X.**, ..., Beschwerdeführer, vertreten durch ...,

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);  
Steuerbefreiung (Verkauf von Fasnachtsplaketten)

---

### **Sachverhalt:**

A.- Das „X.“ (nachfolgend: X.) ist ein Verein im Sinne von Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) mit Sitz in A. und bezweckt „die Pflege des ... Brauchtums und Durchführung der Fasnachtsumzüge, die Wahrung und Förderung der ... Fasnachtsbräuche, insbesondere der Strassenfasnacht am Schmutzigen Donnerstag (...) und am Güdismontag (...). Ferner kann der Verein wohltätige Aktionen unternehmen. Der Verein kann zur Erreichung seines Zweckes Grundstücke erwerben“ (Ziff. 2 der Statuten vom 28. August 1997).

Mit Schreiben vom 29. August 2000 an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) erkundigte sich das X. über seine Mehrwertsteuerpflicht. Nach einer Prüfung der Jahresabschlüsse 1994/95 – 1999/2000 des X. teilte die ESTV diesem am 27. November 2000 mit, es sei steuerpflichtig und rückwirkend per 1. Januar 1995 im Register für Steuerpflichtige eingetragen worden.

B.- Das X. liess in der Folge diesen Standpunkt der ESTV bestreiten. Es folgte eine umfangreiche Korrespondenz, in welcher die Verfahrensbeteiligten in verschiedener Hinsicht unterschiedliche Standpunkte zur subjektiven und objektiven Steuerpflicht des X. einnahmen. Nachdem sich das X. schliesslich mit der steuerlichen Beurteilung der meisten strittigen Punkte durch die ESTV einverstanden erklärte, liess es für die noch im Streit verbleibende Problematik (Verkauf von Fasnachtsplaketten) um eine anfechtbare Verfügung ersuchen.

C.- Am 26. Februar 2002 entschied die ESTV, der Verkauf von Plaketten aller Art, insbesondere von Fasnachtsplaketten, unterliege der Steuer zum Normalsatz. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen an, das Entgelt für die Plaketten sei entgegen der Ansicht des X. kein Eintrittsgeld für steuerbefreite kulturelle Darbietungen, sondern die Gegenleistung für die steuerbare Lieferung (Verkauf) eines Gegenstandes.

Dagegen liess das X. am 8. April 2002 Einsprache erheben und die Anträge stellen, die Einsprache sei gestützt auf Art. 64 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) als Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) weiter zu leiten, es sei festzustellen, dass der Umsatz aus dem Verkauf der Fasnachtsplaketten der Mehrwertsteuer nicht unterliege, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Eidgenossenschaft. Zur Begründung brachte das X. im Wesentlichen vor, der Entscheid der ESTV sei zwar nicht detailliert begründet, die Rechtsauffassung der ESTV sei während des ganzen Verfahrens jedoch genügend dargelegt worden, so dass es aus prozessökonomischen Gründen sinnlos sei, das verwaltungsinterne Einspracheverfahren zu beschreiten; die Einsprache sei direkt der SRK zur Beurteilung vorzulegen. Das X. sei aufgrund seiner gemeinnützigen Tätigkeit für den Erhalt und die Förderung eines für A. sehr wichtigen Kulturgutes bzw. kulturellen Anlasses von den direkten Steuern befreit. Es könne auf ein Heer von freiwilligen Funktionären und Helfern zählen, welche mit ihrem unentgeltlichen Arbeitseinsatz die Durchführung der ... Fasnachtsumzüge und weiterer Fasnachts- und Vorfasnachtsveranstaltungen möglich machen. Die Durchführung dieser Veranstaltungen sei als kulturelle Dienstleistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 12 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; AS 1994 1464) zu qualifizieren. Die für die – und im Zusammenhang mit der – Durchführung dieser Veranstaltungen erzielten Einnahmen aus dem Plakettenverkauf seien als Entgelte der kulturellen Dienstleistungen zu betrachten und deshalb von der Steuer zu befreien, auch wenn der Plakettenverkauf bereits im Vorfeld der Fasnacht anlaufe. Die Verkäufe der Plaketten hätten hauptsächlich die Funktion eines Eintrittsbillettes für die Veranstaltungen.

D.- Mit Einspracheentscheid vom 25. August 2003 wies die ESTV die Einsprache ab und forderte vom X. Fr. 50'856.80 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins für den Fasnachtsplaketenverkauf in den Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999. Verfahrenskosten erhob die ESTV keine. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen dafür, der Verkauf dieser Plaketten stelle eine zum Normalsatz zu versteuernde Lieferung eines Gegenstandes dar. Der Vertragsinhalt beschränke sich auf „Geld gegen Ware“. Der Käufer erwerbe mit dem Kauf der Plakette keine weiteren Rechte, auch nicht jenes, den kulturellen Veranstaltungen des X. beizuwohnen. Die Fasnachtsplakette stelle unter diesen Umständen kein Eintrittsbillet dar.

E.- Am 25. September 2003 lässt das X. (Beschwerdeführer) bei der SRK Beschwerde führen und beantragen,

- “1. Es sei festzustellen, dass der durch das X. erzielte Umsatz aus dem Verkauf von Fasnachtsplaketten als Entgelt für eine kulturelle Dienstleistung, eventualiter als Spende zu qualifizieren sei und nicht der MWST unterliege.
2. Eventuell sei die MWST anhand der rückwirkend gewährten Pauschalsteuersätze zu berechnen und im Rahmen einer Gesamtberechnung unter Berücksichtigung der bereits geleisteten Zahlungen der allenfalls noch offene MWST-Betrag für die Perioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 festzusetzen.
3. Es sei ein zweiter Rechtsschriftenwechsel durchzuführen, damit der Steuerpflichtige zur Begründung der Abweisung seines Antrags auf Sprungbeschwerde, der nachzuliefernden Berechnung der Steuerschuld und den nachgelieferten Begründungen in den weiteren Punkten Stellung nehmen kann.
4. Der Beschwerdeführer sei im Sinne von Art. 64 VwVG in Verbindung mit Art. 68 MWSTG für die Aufwendungen im Beschwerdeverfahren unter Berücksichtigung des unnötigerweise allein von der Vorinstanz verursachten Zwischenschrittes des Einspracheentscheides und der unvollständigen Begründung des Einspracheentscheides angemessen zu entschädigen.“

Zur Begründung wiederholt der Beschwerdeführer im Wesentlichen seine Argumente der Einsprache. Mit Vernehmlassung vom 17. November 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

Auf die weitere Begründung der Eingaben an die SRK wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- a) Am 1. Januar 2001 ist das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 1995 bis 1999 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember

1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Der Beschwerdeführer hat den Einspracheentscheid vom 25. August 2003 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

b) Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung gegeben, wenn der Gesuchsteller ein rechtliches oder tatsächliches Interesse an der sofortigen Feststellung seines Rechts hat, dem keine erheblichen öffentlichen oder privaten Interessen entgegenstehen, und wenn dieses schutzwürdige Interesse nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung gewahrt werden kann (BGE 119 V 13 E. 2a; 114 V 203; René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 36, S. 109 f.).

Soweit der Beschwerdeführer seinen Antrag Ziff. 1 formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihm folglich ein schutzwürdiges Interesse an dessen Behandlung, weil ein negatives Leistungsbegehren - der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachforderung - gestellt wurde und damit anhand eines konkreten Falles entschieden werden kann, ob der Verkauf der fraglichen Fasnachtsplaketten Mehrwertsteuern auslöst, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (Urteil des Bundesgerichts vom 26. Februar 2001 [2A.90/1999], E. 1). Mit dieser Einschränkung ist auf die Beschwerde einzutreten.

c) aa) In casu nicht mehr bestritten ist namentlich die subjektive Steuerpflicht des Beschwerdeführers. Im Streit liegt vielmehr die Frage nach der mehrwertsteuerlichen Behandlung der fraglichen Verkäufe von Fasnachtsplaketten.

bb) Mit Bezug auf die Berechnung der Nachforderung durch die ESTV macht der Beschwerdeführer geltend, die Steuer sei rückwirkend anhand der gewährten Pauschalsteuersätze zu berechnen und es sei im Rahmen einer Gesamtberechnung unter Berücksichtigung der bereits geleisteten Zahlungen der allenfalls noch offene Mehrwertsteuerbetrag für die Perioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 festzusetzen (Beschwerdeantrag Ziff. 2). Insofern habe die ESTV den relevanten Sachverhalt unrichtig festgestellt. Zur Begründung dieses Antrages trägt der Beschwerdeführer vor, in der Ergänzungsabrechnung habe die ESTV die geleisteten Akontozahlungen nicht aufgeführt und es sei nicht überprüfbar, ob diese überhaupt berücksichtigt worden sind. Zudem sei unzulässig, die pro Geschäftsjahr erzielten und aufgelisteten Umsätze auf ein Kalenderjahr umzurechnen, da die Einnahmen nicht kontinuierlich fliessen würden. Die durch die ESTV für das Jahr 1997 veranschlagten Umsätze aus dem Plakettenverkauf stimmten mit der Erfolgsrechnung des Beschwerdeführers nicht überein. Schliesslich wende die ESTV die mit Rückwirkung bewilligten Pauschalsteuersätze nur für das Jahr 1999 an; für 1995 und 1996 seien 4,5%, für 1997 und 1998 2% eingesetzt; er sei aber der Auffassung, für die ganze fragliche Zeit sei der Pauschalsteuersatz von 2,3% anwendbar.

Der Beschwerdeführer verkennt, dass die ESTV eine Schlussabrechnung, welche seine geleisteten Akontozahlungen berücksichtigen würde, noch gar nicht erstellt hat. Jedenfalls ist eine solche Abrechnung nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, sondern nur die nachzuleistende Steuer im Betrag von Fr. 50'856.80. Die ESTV weist darauf hin, dass sie diese Teilzahlungen zum gegebenen Zeitpunkt an die „dannzumal offenen Beträge anrechnen“ werde. Soweit sich unter diesen Umständen der Antrag des Beschwerdeführers betreffend Akontozahlungen nicht ohnehin als gegenstandslos erweist, ist er abzuweisen.

Was der Beschwerdeführer hier weiter vorträgt, vermag ebenfalls nicht durchzudringen. Aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips wäre er verpflichtet gewesen, gegenüber der ESTV nach Ablauf der jeweiligen Abrechnungsperioden unaufgefordert über die geschuldete Mehrwertsteuer abzurechnen (Art. 37 MWSTV; E. 2d hienach). Er hat dies unterlassen, weshalb die ESTV gehalten war, die Steuer rückwirkend anhand der nachgereichten Bücher des Beschwerdeführers zu berechnen. Es ist keinerlei Vorschrift ersichtlich, welche es der ESTV untersagen würde, die Steuer nach der zeitlichen Aufteilung der Kalenderjahre anteilmässig zu berechnen, auch wenn die Geschäftsjahre im konkreten Fall sich mit dem Kalenderjahr nicht decken. Die ESTV verletzt dabei kein Bundesrecht, jedenfalls dann nicht, wenn wie in casu der Beschwerdeführer (vertreten durch einen Treuhänder bzw. durch einen lic.iur. HSG) nicht zu substantiieren und belegen vermag, dass die fragliche zeitliche Aufteilung sich für ihn nachteilig auswirkt. Anders zu entscheiden wäre mit der Regel unvereinbar, wonach der Steuerpflichtige für die steuermindernden Tatsachen beweibelastet ist (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 60 416; ASA 59 634). Ebenso unbegründet erweist sich der Vorwurf, die durch die ESTV für das Jahr 1997 veranschlagten Umsätze aus dem Plakettenverkauf stimmten mit der Erfolgsrechnung des Beschwerdeführers nicht überein. Die der Ergänzungsabrechnung (S. 2) für das Jahr 1997 zugrunde gelegten Beträge (Fr. 309'718.55 bzw. Fr. 321'191.80) ergeben sich direkt aus den Büchern des Beschwerdeführers (Erfolgsrechnung 96/97: Plakettenverkauf von Fr. 305'431.55 + Versandkosten von Fr. 4'287.-- = Fr. 309'718.55; Erfolgsrechnung 97/98: Plakettenverkauf von Fr. 316'901.80 + Versandkosten von Fr. 4'290.-- = Fr. 321'191.80).

Schliesslich weist die Vorinstanz mit Recht darauf hin, dass sie bei einer rückwirkenden Festsetzung der Steuer jene Pauschalsteuersätze anzuwenden hat, welche für die entsprechenden Steuerperioden damals jeweils gültig waren. Eine andere Handhabung – hier also namentlich eine echte Rückwirkung – lassen weder Gesetz (speziell auch das Übergangsrecht) noch Rechtsprechung für materiellrechtliche Vorschriften wie anwendbare Steuersätze zu. Der Beschwerdeführer vermag überdies nicht darzulegen, inwiefern die ESTV Pauschalsteuersätze zur Anwendung gebracht haben soll, die für das jeweilige Steuerjahr damals nicht gültig gewesen wären, sondern er will einzig den heute anwendbaren Satz rückwirkend für alle Perioden angewendet sehen, was – wie erwähnt – unzulässig ist.

d) Der Beschwerdeführer beantragt ferner, es sei ein zweiter Schriftenwechsel durchzuführen, damit er zur Begründung der Abweisung seines Antrages auf Sprungbeschwerde, der nachzuliefernden Berechnung der Steuerschuld und nachgelieferten Begründungen in den weiteren Punkten Stellung nehmen kann (Beschwerdeantrag Ziff. 3). Zur Begründung dieses Antrages

hält der Beschwerdeführer dafür, die Nichtanwendung des Pauschalsteuersatzes von 2,3 % sowie die fehlende Berücksichtigung der Akontozahlungen stelle eine mangelhafte Begründung des Einspracheentscheides dar. Es sei dem Beschwerdeführer nicht möglich, vollumfänglich zum nachgeforderten Betrag Stellung zu nehmen. Es sei auch nicht ersichtlich, weshalb dem Antrag, die Einsprache als Sprungbeschwerde der SRK zum Entscheid weiterzuleiten, nicht entsprochen worden sei. Deshalb sei auch diesbezüglich ein zweiter Schriftenwechsel anzuordnen und dem Beschwerdeführer die Gelegenheit zu geben, zu den in der Vernehmlassung hiezu hoffentlich nachgelieferten Begründungen Stellung zu nehmen. Er hält weiterhin daran fest, dass die Sprungbeschwerde hätte bewilligt werden müssen, weshalb er durch den zusätzlichen Verfahrenszwischenschritt zu unnötigen Aufwendungen gezwungen worden sei, was bei der Kostenverlegung zu berücksichtigen sei.

aa) Inwiefern der Einspracheentscheid mangelhaft begründet ist, wie der Beschwerdeführer vorträgt, ist mit Bezug auf die Berechnung der Nachforderung nicht ersichtlich und wird von ihm auch nicht substantiiert. Vielmehr ist die Begründung der Steuerberechnung durch die ESTV nach einer ersten Prüfung unter den vom Beschwerdeführer aufgeworfenen Gesichtspunkten (E. 1c/bb hievor) ganz offensichtlich ausreichend dafür, dass sein Rechtsvertreter in der Eigenschaft eines eidgenössisch diplomierten Steuerexperten über die Tragweite und die sachverhaltsmässigen und rechtlichen Umstände bzw. über die Beweggründe der ESTV, die zu dieser Berechnung führten, sich im Klaren befinden muss. Von einer mangelhaften Begründung kann unter diesen Umständen keine Rede sein. Das Begehren ist mit Bezug auf die Begründung der Steuerberechnung durch die ESTV bereits deshalb abzuweisen. Überdies sind seine Einwände zur Steuerberechnung, soweit sie überhaupt zulässig sind und sie sich nicht als gegenstandslos erweisen, ohnehin offensichtlich unbegründet (E. 1c/bb hievor).

Selbstverständlich ist im Übrigen ein zweiter Schriftenwechsel nicht grundsätzlich unzulässig (siehe Art. 57 Abs. 2 VwVG), wenn auch praxisgemäss gewöhnlich die Ausnahme. Im vorliegenden Fall haben sich indes die Verfahrensbeteiligten während des gesamten Verfahrens einlässlich sowohl zum Recht als auch zum Sachverhalt äussern können. So wiederholt der Beschwerdeführer mit seiner Eingabe an die SRK in wesentlichen Teilen seine Argumente der Einsprache. Neue wesentliche Sachverhaltselemente oder rechtliche Würdigungen hat die ESTV in ihrer Vernehmlassung nicht nachgeliefert. Die Sache ist spruchreif, ein weiterer Schriftenwechsel drängt sich daher auch in dieser grundsätzlichen Hinsicht nicht auf (vgl. ASA 66 158).

bb) Zwar hat die ESTV in der Tat den Antrag des Beschwerdeführers, seine Einsprache als Sprungbeschwerde an die SRK weiterzuleiten, nicht ausdrücklich behandelt. Mit Bezug auf die „mangelnde Begründung“ durch die ESTV für die Abweisung dieses Antrages auf Weiterleitung seiner Einsprache als Sprungbeschwerde besteht allerdings kein Anlass mehr für einen zweiten Schriftenwechsel, da der Beschwerdeführer diesbezüglich nicht mehr beschwert ist, nachdem das Verfahren nunmehr vor der SRK anhängig ist. Wenn er aufgrund der Kostenverlegung im vorliegenden Verfahren (ihm seien durch den zusätzlichen Verfahrenszwischenschritt unnötige Aufwendungen entstanden) auf der Klärung der Frage nach der Zulässigkeit der Sprungbeschwerde beharrt, ist ihm Nachfolgendes entgegenzuhalten:

Zunächst sieht das hier grundsätzlich anwendbare Recht der Mehrwertsteuerverordnung keine Sprungbeschwerde, sondern zwingend ein Einspracheverfahren vor (Art. 52 f. MWSTV). Wenn diesbezüglich denn das neue Mehrwertsteuergesetz Anwendung finden sollte, wie der Beschwerdeführer dafür hält, wäre auch nicht anders zu entscheiden:

Vorerst gilt es zu berücksichtigen, dass das Gesetz als Regelfall vorsieht, ein Einspracheverfahren habe stattzufinden (Art. 63 ff. MWSTG). Die Sprungbeschwerde (Art. 64 Abs. 2 MWSTG), welche das gesetzlich angeordnete Einspracheverfahren ausschliesst, ist folglich als verfahrensmässiger Ausnahmefall im Justizverfahren der Mehrwertsteuer zu betrachten (vgl. Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 199 Rz. 5). Überdies ist Art. 64 Abs. 2 MWSTG, welcher die Sprungbeschwerde ermöglicht, als sog. „Kann-Vorschrift“ ausgestaltet und überlässt der ESTV einen weiten Spielraum des Ermessens, in Form des Entschliessungsermessens (vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, Rz. 430 f.), mit der Folge, dass die SRK nur mit grosser Zurückhaltung den Ermessensentscheid der Verwaltung prüft, die Sprungbeschwerde zuzulassen oder eben nicht, selbst wenn es sich um „eine Einsprache gegen einen einlässlich begründeten Entscheid“ der ESTV handelt.

Um einen solchen Ermessensentscheid handelt es sich hier aber gar nicht, denn die SRK hält mit der ESTV dafür, deren erster Entscheid sei ganz offensichtlich nicht als „einlässlich“ begründet zu betrachten im Sinne von Art. 64 Abs. 2 MWSTG und sie habe deshalb mit Recht die Voraussetzungen für eine Sprungbeschwerde als nicht gegeben erachtet. Überdies erweist sich eine Sprungbeschwerde hier auch deshalb als unmöglich, weil die ESTV aufgrund der Subsidiarität von Feststellungsverfügungen (E. 1b hievor) gehalten war, einen Leistungsentscheid (hier den Einspracheentscheid) zu fällen, nachdem sie den ersten Entscheid noch in der Form eines Feststellungsenteschiedes erliess, ohne die geschuldete Steuer zu beziffern. Steht dem Beschwerdeführer kein Anspruch auf die geltend gemachte Sprungbeschwerde zu, kann er auch keine Rechte mit Bezug auf die Kostenverlegung ableiten.

2.- a) Der Steuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen sowie Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, wie beispielsweise gestützt auf einen Kaufvertrag (Art. 5 Abs. 1 MWSTV).

Nach der Mehrwertsteuerverordnung wird die Steuer vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen

Leistungsaustauschverhältnis haben. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist die Sicht des Verbrauchers vermehrt ins Zentrum zu rücken. So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält. Begriff und Umfang des Entgelts ist folglich aus der Sicht des Abnehmers zu definieren (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 761; Metzger, a.a.O., S. 110 Rz. 3; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 96, 228). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (Entscheid der SRK vom 13. Februar 2001 i.S. S. [SRK 2000-067]; E. 4b).

b) Von der Mehrwertsteuer befreit sind dem Publikum unmittelbar erbrachte kulturelle Dienstleistungen – soweit hier von Interesse – der nachstehend aufgeführten Arten, sofern hierfür ein besonderes Entgelt verlangt wird: Theater-, musikalische und choreographische Aufführungen sowie Filmvorführungen (Art. 14 Ziff. 12 Bst. a MWSTV), Darbietungen von Schauspielern, Musikern, Tänzern und anderen ausübenden Künstlern sowie Schaustellern (Bst. b).

In der Rechtsprechung wurde auf Verfassungsmässigkeit des Passus „dem Publikum unmittelbar erbracht“ erkannt (Entscheid der SRK vom 20. Februar 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.57, E. 3). Sinn und Zweck der Befreiungsvorschrift von Art. 14 Ziff. 12 MWSTV besteht in der Begünstigung des Bezugs von kulturellen Leistungen aus kulturpolitischen Gründen. Bereits aus dem – auf Verfassungsstufe vorgegebenen – Wesen der Steuerbefreiung ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug geht hervor, dass einzig durch die Nichtbelastung der letzten Umsatzstufe insgesamt eine geringere Steuerbelastung für den Endverbraucher bewirkt werden soll. Insofern ist zutreffend, nur die dem Publikum unmittelbar erbrachten kulturellen Dienstleistungen zu befreien, und nicht etwa auch gewisse Vorleistungen. Es ist folglich nicht unzulässig, wenn die Verordnung die Steuerbefreiung auf jene Leistungen beschränkt, die direkt und unmittelbar dem Publikum erbracht werden, und nicht auf jede erdenkliche Art von Aktivitäten im Bereich des Kulturschaffens ausweitet, beispielsweise auf das „Aufreiben der nötigen Finanzmittel“ (Entscheide der SRK vom 14. Mai 2003, veröffentlicht in VPB 67.122, E. 2c bb; vom 20. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 66.57, E. 3d; vgl. auch Entscheid des Bundesgerichts vom 3. März 1999, veröffentlicht in ASA 69 662).

Schliesslich fliesst der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer sowohl aus Art. 41<sup>ter</sup> der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) (bzw. Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]) als auch aus Art. 4 aBV (vgl. BGE 116 Ia 324, 114 Ia 323). Danach soll der Konsum von Lieferungen und Dienstleistungen umfassend besteuert werden. Nach der Rechtsprechung kommt dem Allgemeinheitsgrundsatz 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 restriktiv aus-



gelegt (statt vieler: Entscheid der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.75, E. 4c; vgl. statt vieler auch BGE 124 II 202). Im Übrigen ist das Steuerobjekt im Sinne einer sog. Negativliste geregelt mit der Folge, dass Steuerbefreiungen ausdrücklich aufgeführt sein müssen (Amtl. Bull. N 1993, S. 331).

c) 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. 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 (Entscheide der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95, E. 2c, 3; vom 10. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.92, E. 3b, c; 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 MWST-Journal 4/98, S. 166, E. 5a, 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 (s. Art. 14 Ziff. 2 MWSTV) auch Verpflegungs- und Beherbergungskomponenten (vgl. Entscheid der SRK vom 25. September 1998, a.a.O., E. 4b). Oder befreite Leistungen im Sozialbereich (Art. 14 Ziff. 7 MWSTV) könnten Beförderungs- und Verpflegungskomponenten enthalten (Entscheid der SRK vom 3. Februar 1999, a.a.O., E. 4). 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 vom 10. März 1999, a.a.O., 3b, c). Nicht anders verhalte es sich umso mehr, wenn eine Leistung als Ganzes Komponenten vereint, die allesamt steuerpflichtig sind, jedoch einerseits dem Normalsatz und andererseits dem reduzierten Steuersatz unterliegen (Entscheid der SRK vom 25. April 2003 [SRK 2002-034], E. 2c).

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.; ausführlich: Entscheid der SRK vom 25. September 1998, a.a.O., E. 5a; Urteile des Bundesgerichts vom 7. Dezember 2001 [2A.135/2001], E. 2; vom 26. Juli 2001, übersetzt in Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF] 2002 II 36 ff., E. 3a und b; zum Ganzen: s. auch Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum neuen Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Bern/Stuttgart/Wien 2000, Rz. 114 ff., mit Hinweisen).

d) Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet nach Lehre und konstanter Rechtsprechung, dass die mehrwertsteuerpflichtige Person die Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung ihrer Umsätze trägt (Urteil des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in SteuerRevue [StR] 2003, S. 214, E. 6b; statt vieler: Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83, E. 2 mit Hinweisen).

3.- a) Im vorliegenden Fall handelt es sich bei den fraglichen Fasnachtsplaketten unbestrittenermassen um Gegenstände im Sinne von Art. 5 MWSTV. Überdies verschafft der Beschwerdeführer jeweils dem Empfänger ebenso zweifelsfrei die Befähigung, über die Plakette wirtschaftlich zu verfügen. Er hält denn auch wiederholt selbst ausdrücklich fest, die Plakettenveräusserungen beruhen auf Kaufgeschäften. Ferner erfolgen diese Transaktionen im mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch, denn der Beschwerdeführer erhält ein Entgelt, den Kaufpreis. Schliesslich spielen sich die Verkäufe der Fasnachtsplaketten im Inland ab. Da überdies der Beschwerdeführer subjektiv steuerpflichtig ist, sind sämtliche Tatbestandselemente der steuerbaren Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 4 f. MWSTV erfüllt.

b) Der Beschwerdeführer hält entgegen, die Durchführung der Fasnachtsveranstaltungen, insbesondere der Fasnachtsumzüge, sei als kulturelle Dienstleistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 12 MWSTV zu qualifizieren. Die für die – und im Zusammenhang mit der – Durchführung dieser Veranstaltungen erzielten Einnahmen aus dem Plakettenverkauf seien als Entgelte der kulturellen Dienstleistungen zu betrachten und deshalb von der Steuer zu befreien, auch wenn der Plakettenverkauf bereits im Vorfeld der Fasnacht anlaufe. Die Verkäufe der Plaketten hätten hauptsächlich die Funktion eines Eintrittsbillettes für die Veranstaltungen.

Aufgrund der eigenen Schilderung durch den Beschwerdeführer lasse sich die Kontrolle, ob die Zuschauer der Umzüge tatsächlich auch Käufer der Fasnachtsplaketten sind, nicht durchsetzen; es bestehe keine Exklusivität an der Fasnachtsveranstaltung für die Käufer der Plakette. Der Beschwerdeführer unterlässt zu erwähnen, dass der Käufer der Plakette keine solchen Rechte erwirbt, wie dies beim Kauf von Eintrittsbilletten zu den kulturellen Veranstaltungen gemäss Art. 14 Ziff. 12 MWSTV üblicherweise der Fall ist. Die Rechte des Käufers beschränken sich hier vielmehr darauf, dass ihm der Beschwerdeführer die Plakette übergibt und ihm das Eigentum daran verschafft (vgl. Art. 184 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR; SR 220]). So können den Fasnachtsveranstaltungen auch Personen beiwohnen, die keine Fasnachtsplakette kaufen. Mit Bezug auf die geltend gemachten kulturellen Dienstleistungen gemäss Art. 14 Ziff. 12 MWSTV unterscheiden sich die Rechte der Käufer (von Plaketten) nicht von den Rechten derjenigen Besucher, die keine Plaketten gekauft haben. Etwas anderes vermag der Beschwerdeführer nicht unter Beweis zu stellen. Unter diesen Umständen kann der Beschwerdefüh-

rer nicht erfolgreich behaupten, die Plaketten stellten Eintrittsbillette bzw. die Erlöse aus dem Plakettenverkauf stellten Entgelte für die kulturellen Dienstleistungen dar.

Der Beschwerdeführer verkennt ohnehin, dass lediglich dem Publikum „unmittelbar erbrachte kulturelle“ Dienstleistungen befreit sind, und nicht auch Vorleistungen oder allenfalls parallel laufende Leistungen wie der Verkauf von Fasnachtsplaketten, welchen die Funktion des Beschaffens der nötigen Finanzierungsmittel für die kulturelle Leistung zukommt (E. 2b hievor). So führt der Beschwerdeführer selber aus, der Erlös aus dem Plakettenverkauf diene der Deckung der Aufwendungen, welche im Zusammenhang mit dem Umzug entstehen. Anders zu entscheiden, wäre überdies mit dem Allgemeinheitsgrundsatz der Mehrwertsteuer, der eine restriktive Handhabung der Steuerbefreiungsvorschriften gebietet, nicht zu vereinbaren (E. 2b hievor).

Schliesslich kann aufgrund der dargelegten – und aus mehrwertsteuerlicher Sicht massgebenden – mangelnden rechtlichen und tatsächlichen Verknüpfung zwischen Verkauf der Plakette einerseits und Fasnachtsveranstaltung andererseits ganz offensichtlich weder gesagt werden, die beiden Umsätze bildeten eine unteilbare Einheit, welche nicht in mehrere selbständige Leistungen zerlegt werden kann, noch sie stünden zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung (E. 2c hievor). Demnach können sie auch aus diesem Grund nicht das steuerliche Schicksal teilen, wie der Beschwerdeführer anzudeuten versucht.

c) Der Beschwerdeführer trägt ferner vor, die Fasnachtsveranstaltung erfülle sämtliche im anwendbaren Recht, in der Literatur und in der Verwaltungspraxis formulierten Voraussetzungen an eine kulturelle Dienstleistung. Bei der Fasnachtsveranstaltung handle es sich namentlich nicht um eine Lieferung. Der Warenwert der Plaketten sei gering (Fr. 1.29 für die „Silberplakette“ bzw. Fr. 0.92 für die „Kupferplakette“) verglichen mit dem Verkaufspreis (Fr. 8.-- bzw. Fr. 6.--). Angesichts der grossen Verkaufszahl sei die Plakette als Sammlerobjekt uninteressant und keine Wertsteigerung zu erwarten. Es liege eine analoge Situation wie bei Gedenkmedaillen bei sportlichen Anlässen vor, welche von der ESTV als Nebenleistungen zur Einschreibgebühr qualifiziert würden.

Die Argumentation des Beschwerdeführers geht bereits im Ansatz fehl. Mehrwertsteuerlich zu beurteilen ist hier nicht die Fasnachtsveranstaltung, sondern der Verkauf der Fasnachtsplaketten. Die Lieferung der Plaketten (E. 3a hievor) ist ein von der Fasnachtsveranstaltung unabhängiger Umsatz (E. 3b hievor) und hat deshalb ein eigenes steuerliches Schicksal. Ferner ist entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers der tatsächliche Warenwert der Plakette nicht entscheidend (ganz abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer die weiteren Aufwandpositionen für den Plakettenverkauf nicht erwähnt), sondern was der Käufer dafür aufzuwenden bereit ist (E. 2a hievor). Dabei spielt mehrwertsteuerlich auch keine Rolle, ob der Fasnachtsplakette Sammlerwert zukommt oder sie einer Wertsteigerung zugänglich ist. Schliesslich schreibt sich der Käufer mit dem Kauf der Plakette nirgends und für nichts ein. Deshalb erweist sich der Vergleich mit der Gedenkmedaille bei Sportanlässen bzw. mit der entsprechenden Einschreibgebühr bereits von vornherein als untauglich.

d) Der Beschwerdeführer rügt sodann eine Ungleichbehandlung mit andern Fasnachtsgruppen in der Umgebung von A., welche mit ihren Verkäufen die Umsatzgrenzen nicht erreichen. Das Rechtsgleichheitsgebot sei auch dadurch verletzt, dass beispielsweise der Verkauf von Rondellen beim Altstadtfest A. der Mehrwertsteuer nicht unterworfen sei. Schliesslich führe die Nachforderung zu einer faktischen Überbesteuerung des Beschwerdeführers, weil sich die Steuer nicht rückwirkend auf den Käufer der Plakette überwälzen lasse.

Dem Beschwerdeführer ist zunächst entgegenzuhalten, dass das anwendbare Recht mit der Einführung von Umsatzgrenzen zur Bestimmung der subjektiven Steuerpflicht (s. Art. 17 Abs. 1 sowie Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV) eine gewisse Ungleichbehandlung von Erbringern vergleichbarer Leistungen selbst statuiert, nämlich von jenen, welche die Umsatzgrenzen überschreiten im Verhältnis zu jenen, die sie nicht erreichen. Mit der Bezugnahme auf „die Rondellen beim Altstadtfest A.“ fordert ferner der Beschwerdeführer sinngemäss eine Gleichbehandlung im Unrecht. Selbst wenn davon auszugehen wäre, dass der dortige Sachverhalt unter den rechtswesentlichen Gesichtspunkten mit dem vorliegenden vergleichbar ist, was keineswegs feststeht, könnte der Beschwerdeführer aus dem Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht nichts zu seinen Gunsten ableiten. Weder steht fest, dass die ESTV in vergleichbaren Situationen die Verkäufe vergleichbarer Gegenstände in ständiger Praxis von der Steuer ausnimmt, noch gibt sie zu erkennen, dass sie diesbezüglich auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde (zum Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht siehe BGE 127 I 1 E. 3a, 122 II 446 E. 4a; Häfelin/Müller, a.a.O., Rz. 518 ff.). Schliesslich hat der Beschwerdeführer wie alle anderen Steuerpflichtigen rechtmässige Steuernachforderungen, die er nicht mehr auf die Leistungsempfänger überwälzen kann, selber zu tragen (Riedo, a.a.O., S. 21, mit Hinweisen auf Rechtsprechung und Literatur).

e) Eventualiter beantragt der Beschwerdeführer, der Verkaufserlös aus den Fasnachtsplaketten sei als Spende zu qualifizieren und unterliege aus diesem Grunde nicht der Mehrwertsteuer.

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung gehören Spenden – gleich wie Subventionen – nicht zum steuerbaren Entgelt, führen jedoch zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges (BGE 126 II 450 ff. E. 6 und 8). Ist indes ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch gegeben, kann die Geldzuwendung, welche die Gegenleistung bildet, nicht gleichzeitig eine Spende (bzw. Subvention) in diesem Sinne darstellen (vgl. BGE 126 II 450 ff. E. 6 und 8a; vgl. Riedo, a.a.O., S. 235 ff.). Der Käufer der Fasnachtsplakette wendet in casu den Kaufpreis als Gegenleistung für die Lieferung der Plakette durch den Beschwerdeführer auf. Das Vorliegen dieses mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches (E. 3a hievor) schliesst folglich die Annahme einer Spende, welche im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht zum steuerbaren Entgelt gehören würde, zwingend aus.

4.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist und soweit sie sich nicht als gegenstandslos erweist. Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer als unterliegende Partei die Verfahrenskosten (Fr. 2'000.--), bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren, zu tragen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 2'000.--) mit den Verfahrenskosten zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Aus diesen Gründen hat die SRK nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren Eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen (SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

### **erkannt :**

- 1.- Die Beschwerde des X. vom 25. September 2003 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird und soweit sie sich nicht als gegenstandslos erweist, und der Einspracheentscheid der ESTV vom 25. August 2003 wird bestätigt.
- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 2'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss (Fr. 2'000.--) verrechnet.
- 3.- Dem Beschwerdeführer wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
- 4.- Dieser Entscheid wird dem Beschwerdeführer und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

---

### **Rechtsmittelbelehrung**

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes 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 lit. 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

Entscheidungen 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:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Sonja Bossart