

BGE 126 II 443

Bundesgericht (BGE), 2000-01-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_126_II_443

FR: ATF 126 II 443

IT: DTF 126 II 443

Regeste

Regeste Mehrwertsteuer. Leistungen eines Behindertenheims. Subventionen. Spenden. Art. 14 Ziff. 6 und 7 MWSTV: Von der Steuer ausgenommene Umsätze eines Behindertenheims (E. 2-4). Anforderungen an die Rechnungsstellung (E. 5). Begriff des Leistungsaustausches (E. 6a). Subventionen sind nicht Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer. Verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs bei Subventionen. Verfassungsmässigkeit von Art. 26 Abs. 6 lit. b und Art. 30 Abs. 6 MWSTV (E. 6b-6d). Vergleich mit dem deutschen Umsatzsteuerrecht (E. 6e) und der europäischen Richtlinienregelung (E. 6f). Betriebsbeiträge der Invalidenversicherung gemäss Art. 73 Abs. 2 lit. b und c IVG sind Subventionen (E. 7). Mehrwertsteuerrechtliche Behandlung von Spenden, Legaten und anderen freiwilligen Zuwendungen von Dritten an karitative Organisationen (E. 8). Art. 47 Abs. 3 MWSTV: Keine rückwirkende Änderung der Abrechnungsart bei Abrechnung nach Pauschalsteuersätzen (E. 9).

Regeste Taxe sur la valeur ajoutée. Prestations d'un home pour handicapés. Subventions. Libéralités. Art. 14 ch. 6 et 7 OTVA: chiffres d'affaires d'un home pour handicapés exclus du champ de l'impôt (consid. 2-4). Exigences pour la facturation (consid. 5). Notion d'échange de prestations (consid. 6a). Les subventions ne font pas partie de l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée. Réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable en matière de subventions. Constitutionnalité de l'art. 26 al. 6 let. b et de l'art. 30 al. 6 OTVA (consid. 6b-d). Comparaison avec le droit allemand (consid. 6e) et avec la réglementation européenne (consid. 6f). Les contributions d'exploitation de l'assurance-invalidité selon l'art. 73 al. 2 let. b et c LAI sont des subventions (consid. 7). Mode d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée des libéralités, legs et autres attributions bénévoles de tiers à des organisations caritatives (consid. 8). Art. 47 al. 3 OTVA: pas de modification rétroactive du mode de calcul des décomptes en cas de décompte d'après les taux d'impôt forfaitaires (consid. 9).

Regesto Imposta sul valore aggiunto; prestazioni effettuate da un istituto per handicappati. Sovvenzioni. Elargizioni. Art. 14 cifre 6 e 7 OIVA: operazioni di un istituto per handicappati escluse dall'imposta (consid. 2-4). Esigenze per la fatturazione (consid. 5). Nozione di scambio di prestazioni (consid. 6a). Le sovvenzioni non costituiscono una base di calcolo dell'imposta sul valore aggiunto. Riduzione proporzionale della deduzione dell'imposta precedente in materia di sovvenzioni. Costituzione dell'art. 26 cpv. 6 lett. b e dell'art. 30 cpv. 6 OIVA (consid. 6b-d). Raffronto con il diritto tedesco (consid. 6e) e con le direttive dell'Unione europea (consid. 6f). I sussidi d'esercizio dell'assicurazione invalidità secondo l'art. 73 cpv. 2 lett. b e c LAI sono sovvenzioni (consid. 7). Trattamento fiscale, sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto, di elargizioni, legati e altre prestazioni benevole di terzi ad organizzazioni caritative (consid. 8). Art. 47 cpv. 3 OIVA: nessuna modifica retroattiva del modo di calcolo dei rendiconti in caso di conteggio secondo aliquote

forfettarie (consid. 9).

Erwägungen

E. 2

Zwischen den Parteien ist in erster Linie umstritten, in welchem Umfang die vom Beschwerdegegner gegenüber invaliden BGE 126 II 443 S. 447 Personen erbrachten Beförderungsleistungen und gastgewerblichen Leistungen von der Steuer ausgenommen sind. a) Im System der Mehrwertsteuer unterliegen nach Art. 4 MWSTV grundsätzlich alle von einem Steuerpflichtigen getätigten entgeltlichen Umsätze der Steuer. Gewisse Umsätze sind von der Steuer befreit (mit Anspruch auf Vorsteuerabzug, Art. 15 MWSTV), andere Umsätze sind von der Steuer ausgenommen (ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug, Art. 13 und 14 MWSTV). Zu den nach Art. 14 MWSTV von der Steuer ausgenommenen Umsätzen gehören unter anderen:

E. 6

die Beförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen;

E. 7

Nach den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid bilden einzig Betriebsbeiträge nach Art. 73 Abs. 2 lit. b und c des Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung vom 19. Juni 1959 (IVG, SR 831.20) Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens. Gemäss lit. b dieser Vorschrift kann die Versicherung Beiträge gewähren an die Errichtung, den Ausbau und die Erneuerung von öffentlichen und gemeinnützigen privaten Werkstätten für Dauerbeschäftigung von Invaliden und an die durch die Beschäftigung von Invaliden entstehenden zusätzlichen Betriebskosten. Nach lit. c kann sie Beiträge an die Errichtung, den Ausbau und die Erneuerung von Wohnheimen zur dauernden oder vorübergehenden Unterbringung von Invaliden und an die dadurch entstehenden zusätzlichen Betriebskosten leisten. Art. 106 der Verordnung über die Invalidenversicherung vom 17. Januar 1961 (SR 831.201) umschreibt diese Kosten näher: Es geht um die behinderungsbedingten Mehrkosten, die den Werkstätten durch die Beschäftigung von behinderten Personen entstehen, gemessen an den Kosten von gleichartigen Produktions- und Dienstleistungsbetrieben mit einer voll arbeitsfähigen Belegschaft. Bei den Wohnheimen sind es die Kosten (insbesondere für Personal und spezielle Einrichtungen), die den Heimen für gesunde Personen nicht erwachsen (s. auch Kreisschreiben des Bundesamtes für Sozialversicherung BGE 126 II 443 S. 458 über die Gewährung von Betriebsbeiträgen an Werkstätten für die Dauerbeschäftigung Behinderter, Ziff. 6, und über die Gewährung von Betriebsbeiträgen an Wohnheime und Tagesstätten für Behinderte, Rz. 16). Aus dieser Regelung und Verwaltungspraxis geht hervor, dass mit den Betriebsbeiträgen der Invalidenversicherung die behinderungsbedingten Mehrkosten entschädigt werden sollen. Nur diese sind beitragsberechtigt. Die Betriebsbeiträge bemessen sich nach den invaliditätsbedingten Mehrkosten der Betriebsführung und haben keinen direkten Zusammenhang mit den Umsätzen des Beschwerdegegners aus der Produktionsstätte, wie dieser zu Recht bemerkt. Es werden mit ihnen nicht etwa der Warenverkauf gefördert oder die Beherbergungsumsätze angehoben. Das zeigt sich auch darin, dass eine Subventionierung im Bereich der steuerbaren Produktionsumsätze nach verschiedenen Bestimmungen des Invalidenversicherungsgesetzes und der zugehörigen

Verordnung nicht möglich ist (Art. 73 IVG , Art. 101 und 106 IVV). Das deutet klarerweise auf Subventionen hin, die geleistet werden, weil das Wohnheim bzw. die Behindertenwerkstatt eine im öffentlichen Interesse liegende Aufgabe wahrnimmt und diese Tätigkeit gefördert werden soll. Art. 26 Abs. 6 lit. b und Art. 30 Abs. 6 MWSTV sind auf diese Beiträge somit grundsätzlich anwendbar. Der angefochtene Entscheid ist, was die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung der Betriebsbeiträge der Invalidenversicherung beim Beschwerdegegner betrifft, zu korrigieren und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu bestätigen.

E. 8

a) Die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung von Spenden, Legaten (Vermächtnissen) und anderen freiwilligen Zuwendungen von Dritten an steuerpflichtige Unternehmen ist in der Mehrwertsteuerverordnung nicht geregelt. Nach der Praxis der Beschwerdeführerin sind sie den Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand gleichgestellt, das heisst sie sind nicht steuerbar. Soweit ein Steuerpflichtiger solche Zuwendungen erhält, ist sein Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen (Branchenbroschüre Nr. 14 für die karitativen Organisationen, Ziff. 2.27 f.). Dementsprechend hat die Beschwerdeführerin im Einspracheentscheid, Dispositiv Ziff. 2.10, angeordnet, dass der Beschwerdegegner die nicht direkt einer steuerbaren Tätigkeit zuordenbaren Vorsteuern im Verhältnis zu den erhaltenen Spenden, Legaten und anderen freiwilligen Zuwendungen kürzen müsse. BGE 126 II 443 S. 459 Es handelt sich um eine Verwaltungspraxis, die nicht auf einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage beruht (weil die Verordnung eine Sonderregelung nur für die Subventionen und anderen Beiträge der öffentlichen Hand enthält), die aber eingreift, weil die zu den Subventionen angestellten Erwägungen auf die privaten freiwilligen Zuwendungen in gleicher Weise zutreffen. Spenden erfolgen wie Schenkungen freiwillig. Von der gewöhnlichen Schenkung unterscheidet sich die Spende darin, dass der Spender mit seiner Zuwendung bezweckt, dass der Empfänger eine bestimmte Aufgabe erfüllt. In diesem Punkt gleichen sich private Spende und öffentlichrechtliche Subvention. Wie die Subvention wird auch die Spende nicht hingegeben, damit der Leistungsempfänger eine konkrete Gegenleistung erbringt. Die Spende ist somit nicht Leistungsentgelt und fliesst nicht in die Bemessungsgrundlage ein, auch wenn sie dem Spendenempfänger dazu dient, eine Tätigkeit auszuüben. Die gleiche Zwecksetzung liegt auch den Legaten (Vermächtnissen) und anderen freiwilligen Leistungen zugunsten von karitativen Organisationen zugrunde. Allerdings ist im Einzelfall genau zu prüfen, ob eine freiwillige Zuwendung oder ein Leistungsentgelt vorliegt, weil nur Spenden (sowie Legate und andere freiwillige Zuwendungen an Einrichtungen der Sozialfürsorge und Sozialhilfe), nicht Entgelte, steuerbefreit sind (s. auch Art. 33 Abs. 2 Satz 1 MWSTG). b) Es ist auch richtig, die Vorsteuern im Verhältnis der empfangenen Spenden, Legate und gleichgestellten Zuwendungen zu kürzen. Soweit Spenden einem steuerpflichtigen Unternehmen zukommen, das damit Leistungen (auch von der Steuer ausgenommene, Art. 14 MWSTV) erstellt, kann nicht gesagt werden, diese Spenden lägen ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer und seien mehrwertsteuerrechtlich irrelevant. Vielmehr dient die Spende in diesem Fall - wie die Subvention - der Erstellung von Leistungen (Umsätzen). Dass die Spende nicht direkt einzelnen konkreten Umsätzen zugeordnet werden kann und nicht in die Bemessungsgrundlage einfliesst, hängt damit zusammen, dass der Spender die Tätigkeit des steuerpflichtigen Unternehmens allgemein fördern will. Diese Tatsache ändert indessen nichts daran, dass Spenden - wie Subventionen - der Leistungserstellung dienen und sich auf den Preis des Produkts auswirken, unabhängig davon, ob dieses Gegenstand eines der

Steuer unterliegenden oder von der Steuer ausgenommenen Umsatzes ist. Solche Spenden sind deshalb in die Kürzung des Vorsteuerabzuges einzubeziehen, weil der Vorsteuerabzug nur auf Gegenständen und Dienstleistungen vorgenommen BGE 126 II 443 S. 460 werden darf, die für steuerbare (oder von der Steuer befreite, Art. 15 MWSTV) Umsätze verwendet werden (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. h BV ; Art. 29 MWSTV). Dieser Zweck wäre in Frage gestellt, wenn die Spenden nicht auch berücksichtigt würden. Nachdem die Notwendigkeit einer entsprechenden Praxis durch die Beschwerdeführerin erkannt worden ist und die analoge Regelung der Mehrwertsteuerverordnung zu den Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand nicht als verfassungswidrig bezeichnet werden kann, besteht kein Grund, sie nicht zu bestätigen. Auch der Bundesgesetzgeber hat die entsprechende Regelung für Spenden, sofern sie nicht unmittelbar einzelnen Umsätzen als Gegenleistung zugeordnet werden können (Art. 33 Abs. 2 MWSTG), in das Mehrwertsteuergesetz aufgenommen (Art. 38 Abs. 8 MWSTG).

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