

BGE 148 II 233

Bundesgericht (BGE), 2021-12-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_148_II_233

FR: ATF 148 II 233

IT: DTF 148 II 233

Regeste

Regeste Art. 7 und 10 MWSTG 2009; Art. 13 und 21 MWSTG 1999; Art. 8 Abs. 1 MWSTV 2009; Inlandsbezug der unternehmerischen Tätigkeit; Unterstellungserklärung Ausland; Steuerumgehung. Nach altem (MWSTG 1999) wie nach neuem Mehrwertsteuerrecht (MWSTG 2009) setzt die subjektive Inlandsteuerpflicht voraus, dass die unternehmerische Tätigkeit einen genügenden Zusammenhang mit dem Inland aufweist (E. 4-5.1). Wird dieser Inlandsbezug künstlich hergestellt, um in den Genuss des Vorsteuerabzugs für Einfuhrsteuern zu kommen, kann die Gestaltung eine Steuerumgehung bedeuten (E. 5.2-5.4). Wenn die ESTV die Gestaltung bei einer Kontrolle nicht beanstandet, begründet dies alleine noch keinen Anspruch auf Vertrauensschutz für die Zukunft (E. 5.5.1 und 5.5.2). Auch die Bestätigung der Unterstellungserklärung Ausland, welche die ESTV nicht im Rahmen eines gesetzlich geordneten Bewilligungsverfahrens, sondern alleine gestützt auf eine Verwaltungspraxis erteilt hatte, steht der Annahme einer Steuerumgehung nicht entgegen (E. 5.5.3).

Regeste Art. 7 et 10 LTVA 2009; art. 13 et 21 LTVA 1999; art. 8 al. 1 OTVA 2009; lien de l'activité entrepreneuriale avec le territoire suisse; déclaration d'engagement à l'étranger; évasion fiscale. Selon l'ancien (LTVA 1999) comme selon le nouveau droit de la TVA (LTVA 2009), l'assujettissement subjectif à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse présuppose que l'activité entrepreneuriale présente un lien de rattachement suffisant avec le territoire suisse (consid. 4-5.1). Si ce lien avec le territoire suisse est créé artificiellement afin de bénéficier de la déduction de l'impôt préalable pour les impôts sur les importations, ce montage peut constituer une évasion fiscale (consid. 5.2-5.4). Si l'AFC ne conteste pas un tel montage lors d'un contrôle, cela ne fonde pas, en soi, un droit à la protection de la bonne foi pour l'avenir (consid. 5.5.1 et 5.5.2). La confirmation de la déclaration d'engagement à l'étranger, que l'AFC n'avait pas délivrée dans le cadre d'une procédure d'autorisation ordonnée par la loi mais uniquement sur la base d'une pratique administrative, ne s'oppose pas non plus à l'hypothèse d'une évasion fiscale (consid. 5.5.3).

Regesto Art. 7 e 10 LIVA 2009; art. 13 e 21 LIVA 1999; art. 8 cpv. 1 OIVA 2009; legame dell'attività imprenditoriale con il territorio svizzero; dichiarazione di adesione all'estero; evasione fiscale. Sia secondo il previgente (LIVA 1999) che in virtù dell'attuale diritto in materia d'imposta sul valore aggiunto (LIVA 2009), l'assoggettamento soggettivo all'imposta sul territorio svizzero presuppone che l'attività imprenditoriale abbia un legame sufficiente con il territorio svizzero (consid. 4-5.1). Se questo legame è creato in maniera artificiale al fine di beneficiare della deduzione dell'imposta precedente per le imposte sull'importazione, questa operazione può costituire un'evasione fiscale (consid. 5.2-5.4). Se l'AFC non contesta una simile operazione nel corso di un controllo, ciò non implica ancora, di per sé, un diritto alla protezione della buona fede per il futuro (consid. 5.5.1 e 5.5.2). La conferma della dichiarazione di adesione all'estero, che non è stata rilasciata dall'AFC

nell'ambito della procedura di autorizzazione disciplinata dalla legge bensì unicamente sulla base di una prassi amministrativa, non si oppone all'ammissione di un'evasione fiscale (consid. 5.5.3).

Erwägungen

E. 3.1

Der Streit betrifft die Fragen, ob die Beschwerdeführerin in den Jahren 2009 bis 2015 ein Unternehmen betrieb, das Leistungen in der Schweiz erbrachte, sie in diesem Zeitraum mehrwertsteuerpflichtig war und sie deshalb Anspruch auf den Abzug von Vorsteuern - namentlich von Einfuhrsteuern, die auf der Einfuhr von Kunstwerken anfielen - hat oder ihr die Steuerpflicht und die Berechtigung zum Vorsteuerabzug wegen Steuerumgehung zu versagen sind.

E. 3.2

Betroffen sind die Steuerjahre 2009 bis 2015. Für das Steuerjahr 2009 kommt das alte Recht - das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; AS 2000 1300; nachfolgend: MWSTG 1999) und die Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV; AS 2000 1347; nachfolgend: MWSTGV 2000) - zur Anwendung, während die Steuerjahre 2010 bis 2015 neuem Recht - dem Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) und der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) - unterstehen (vgl. Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Noch nicht einschlägig ist die Änderung des MWSTG - insbesondere seines Art. 10 - vom 30. September 2016, die am 1. Januar 2018 in Kraft trat (AS 2017 3575).

E. 4.1

Nach altem Recht ist subjektiv mehrwertsteuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 MWSTG 1999). Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind gemäss Art. 25 Abs. 1 lit. a MWSTG BGE 148 II 233 S. 237 1999 Unternehmen mit einem Jahresumsatz von bis zu Fr. 250'000.-, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer (sog. Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.- im Jahr betragen würde. Diese Unternehmen hatten unter altem Recht jedoch die Möglichkeit, unter gewissen Umständen für die Steuerpflicht zu optieren (vgl. Art. 27 MWSTG 1999; ESTV, Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer, Ziff. 688; ESTV, Spezialbroschüre Nr. 02, Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer, Ziff. 4.2). Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG in der Fassung, die vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2017 in Kraft stand, ist subjektiv mehrwertsteuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Von der Steuerpflicht befreit ist unter anderem, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er nicht auf die Befreiung verzichtet (Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG in der Fassung vom 12. Juni 2009, in Kraft bis am 31. Dezember 2017; nachfolgend: MWSTG 2009), und

wer ein Unternehmen mit Sitz im Ausland betreibt, das im Inland ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegende Leistungen erbringt, es sei denn, er erbringe im Inland Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen (Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG 2009). Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 und Art. 21 Abs. 1 MWSTG 1999 stimmen weitgehend überein. In Art. 21 Abs. 1 MWSTG 1999 fehlte zwar die ausdrückliche Erwähnung der Nachhaltigkeit, die aber schon altrechtlich als der gewerblichen/beruflichen Ausübung immanent vorausgesetzt war (BGE 141 II 199 E. 4.2; BGE 138 II 251 E. 2.4.3).

E. 4.2

Wer kein Unternehmen betreibt, ist nicht steuerpflichtig und kann im Grundsatz auch keine Vorsteuer abziehen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG e contrario; BGE 141 II 199 E. 4.1). Das stimmt überein mit dem Zweck des Gesetzes, den nicht unternehmerischen Endverbrauch im Inland zu besteuern (Art. 1 Abs. 1 MWSTG): Die Endverbraucher tragen nach der Grundkonzeption des Gesetzes die Steuer. Aus Praktikabilitätsgründen erfolgt der Bezug der Mehrwertsteuer indes nicht bei den Leistungsbezüglern, den eigentlichen BGE 148 II 233 S. 238 Destinatären der Mehrwertsteuer, sondern bei den Leistungserbringern (BGE 141 II 199 E. 4.1; BGE 140 II 495 E. 2.2.1; BGE 123 II 295 E. 7a). Vor dem Hintergrund der Allgemeinheit der Mehrwertbesteuerung und dem Postulat der Wettbewerbsneutralität ist eine "weite Auslegung" des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht am Platz (BGE 141 II 199 E. 4.1; BGE 138 II 251 E. 2.3.4).

E. 5

Die Vorinstanz kam zum Schluss, dass die Vermietung der Kunstwerke der Beschwerdeführerin an ihren wirtschaftlich Berechtigten nach altem wie nach neuem Recht eine unternehmerische bzw. berufliche oder gewerbliche Tätigkeit darstelle und die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin in der Schweiz begründe. Die Vorinstanz verneinte jedoch den Anspruch auf Vorsteuerabzug der Beschwerdeführerin in Bezug auf die Einfuhrsteuern auf den importierten Kunstwerken, weil sie ihr eine Steuerumgehung vorwarf.

E. 5.1

Es bestehen gewisse Zweifel, ob die unternehmerische Tätigkeit der Beschwerdeführerin einen genügenden Zusammenhang mit dem Inland aufweist, um eine subjektive Steuerpflicht zu begründen (vgl. dazu Art. 21 Abs. 1 MWSTG 1999; Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 i.V.m. Art. 8 Abs. 1 MWSTV in der Fassung vom 27. November 2009, in Kraft bis am 31. Dezember 2017; nachfolgend: MWSTV 2009; vgl. auch Art. 10 Abs. 1 lit. a und b des MWSTG in der heute geltenden Fassung; Urteil 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 3.2). Fraglich ist namentlich, ob die Unterstellungserklärung Ausland, welche die Beschwerdeführerin am 8. November 2002 abgegeben und die ESTV am 9. Januar 2003 bewilligt hatte, den Leistungsort der Vermietungsleistungen der Beschwerdeführerin wirksam in das Inland verschob (vgl. zum Status des Regimes der Unterstellungserklärung Ausland nach dem MWSTG 1999 Urteil 2C_266/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.4, 4.1 und 4.2). Die Rechtmässigkeit und die Wirkungen der Unterstellungserklärung Ausland bräuchten hier jedoch nur näher untersucht zu werden, falls sich die Begründung der Vorinstanz, wonach auch bei Annahme eines Leistungsorts im Inland die Steuerpflicht und die Vorsteuerabzüge ab dem 1. Januar 2009 zu aberkennen sind, weil der Beschwerdeführerin eine Steuerumgehung vorzuwerfen ist, als unzutreffend erweisen

sollte.

E. 5.2

Nach der Rechtsprechung liegt eine Steuerumgehung vor, wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den BGE 148 II 233 S. 239 wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, wenn zudem (sog. objektives Element) (b) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (sog. effektives Element; zur detaillierten Anwendung dieser Kriterien vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 mit Hinweisen). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgerecht gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, namentlich wenn die gewählte Rechtsgestaltung (objektives Element) - abgesehen von den steuerlichen Aspekten - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (vgl. BGE 146 II 97 E. 2.6.2; BGE 142 II 399 E. 4.2; BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteile 2C_652/2018 vom 14. Mai 2020 E. 4.1.1, in: StE 2020 B 27.1 Nr. 61, SVR 2020 BVG Nr. 34 S. 143; 2C_354/2018 vom 20. April 2020 E. 4.2.1).

E. 5.3

In den sogenannten "Flugzeug-Fällen", auf welche die Vorinstanz Bezug nimmt, hatten die Gesellschaften ihren wirtschaftlich Berechtigten jeweils Beförderungsdienstleistungen oder Vermietungslieferungen erbracht, deren Ort im Inland lag, die aber als Exportleistungen typischerweise von der Steuer befreit waren (Art. 13 lit. a, Art. 14 Abs. 2 lit. b, Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 und Art. 19 Abs. 3 MWSTG 1999 sowie Art. 6 Abs. 1 lit. a MWSTGV 2000; vgl. BGE 138 II 239 E. 3.4; vgl. auch Urteil 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1 und 3.5.3). In seinem Leiturteil aus dem Jahr 2012 zu einer solchen Konstellation bezeichnete das Bundesgericht die Anmeldung als missbräuchlich, wenn das Flugzeug zu rein privaten Zwecken eingesetzt wird, weil die mehrwertsteuerliche Anmeldung dann offensichtlich nur das Motiv der Steuerersparnis haben kann (BGE 138 II 239 E. 4.3.3). BGE 148 II 233 S. 240

E. 5.4

Wie die Vorinstanz zutreffend erkannt hat, trägt die von der Beschwerdeführerin gewählte Gestaltung sämtliche Merkmale einer Steuerumgehung. Auch wenn es ähnlich wie bei Flugzeugen (vgl. dazu BGE 138 II 239 E. 4.3.2) legitime Gründe dafür geben mag, Kunstsammlungen über Kapitalgesellschaften zu halten, diente die Beschwerdeführerin ihrem wirtschaftlich Berechtigten doch hauptsächlich dazu, ihm Kunstwerke aus seiner Sammlung zum Gebrauch zu überlassen und so seine privaten Lebensbedürfnisse zu befriedigen. Dadurch ist zwar weder der Leistungs- bzw. Leistungsaustauschcharakter der entgeltlichen Vermietung von Kunstwerken noch die unternehmerische Tätigkeit der Beschwerdeführerin infrage gestellt. Jedoch hätten Leistungen dieser Art unter normalen

Umständen ihren Ort im Ausland gehabt (Art. 13 lit. b MWSTG 1999; Art. 7 Abs. 1 lit. b MWSTG 2009) und demgemäss keine Steuerpflicht der Beschwerdeführerin in der Schweiz begründet. Zur Steuerpflicht der Beschwerdeführerin in der Schweiz kam es nur, weil sie eine Unterstellungserklärung Ausland abgab und sich gleichzeitig zur Eintragung im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen anmeldete. Für die Abgabe dieser Erklärung seitens der Beschwerdeführerin sind jedoch keinerlei wirtschaftliche Beweggründe ersichtlich. Vielmehr diente sie ihr offenkundig alleine dazu, den Vorsteuerabzug geltend machen und so die auf der Einfuhr der Kunstwerke geschuldeten Einfuhrsteuern verrechnen zu können, die andernfalls den wirtschaftlich Berechtigten final belastet hätten. Die Situation der Beschwerdeführerin ist insoweit vergleichbar mit derjenigen von Flugzeuggesellschaften, die sich einzig für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs zur Eintragung im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen anmelden (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.3.3). Nähme die ESTV die Gestaltung der Beschwerdeführerin hin, resultierte für die Beschwerdeführerin und ihren wirtschaftlich Berechtigten eine erhebliche Steuerersparnis.

E. 5.5

Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin steht Art. 9 BV der Annahme einer Steuerumgehung in ihrem Fall nicht entgegen.

E. 5.5.1

Der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) verleiht Rechtsuchenden unter gewissen Umständen Anspruch auf Schutz ihres Vertrauens auf die Richtigkeit behördlichen Handelns. Dieser Anspruch hindert die Behörden, von ihrem früheren Handeln abzuweichen, auch wenn sie dieses zu einem späteren BGE 148 II 233 S. 241 Zeitpunkt als unrichtig erkennen. Potenzielle Vertrauensgrundlage sind dabei alleine jene behördlichen Handlungen, die sich auf eine konkrete, den Rechtsuchenden berührende Angelegenheit beziehen und von einer Behörde ausgehen, die für die betreffende Handlung zuständig ist oder die der Rechtsuchende aus zureichenden Gründen für zuständig hält. Individuelle Auskünfte und Zusicherungen sind demnach typische Beispiele für Verwaltungsakte, die beim Bürger Vertrauen wecken können. Das Vertrauen ist allerdings nur schutzwürdig, wenn der Rechtsuchende die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und er im Vertrauen auf die Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er nicht ohne Nachteil rückgängig machen kann. Der Anspruch auf Vertrauensschutz entfällt, wenn die gesetzliche Ordnung zwischen dem Zeitpunkt der Auskunft und der Verwirklichung des Sachverhalts geändert hat (BGE 146 I 105 E. 5.1.1; BGE 143 V 341 E. 5.2.1; BGE 141 I 161 E. 3.1).

E. 5.5.2

Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, dass die Kontrolle der ESTV im Jahr 2004 ein begründetes Vertrauen in die Rechtmässigkeit der Gestaltung geweckt habe. Ihr kann nicht gefolgt werden. Der blosser Umstand, dass die Steuerbehörde eine Gestaltung im Rahmen einer Kontrolle nicht beanstandet, ohne dabei der steuerpflichtigen Person konkrete Aussagen oder Zusicherungen betreffend die künftige steuerliche Behandlung der Gestaltung zu machen, begründet noch kein schützenswertes Vertrauen darauf, dass die Gestaltung auch in Zukunft nicht hinterfragt werde. Anders zu entscheiden würde bedeuten, dass eine vergangenheitsorientierte Kontrolle die Steuerbehörde stärker binden würde als eine rechtskräftige Veranlagung. Denn nach ständiger Praxis können die tatsächlichen und

die rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, an sich in einer späteren Periode abweichend beurteilt werden (BGE 147 II 155 E. 10.5.1; BGE 140 I 114 E. 2.4.3; Urteil 2C_551/2018 vom 11. Juni 2019 E. 2.2.5, in: StE 2019 B 23.45.1 Nr. 6).

E. 5.5.3

Die ESTV hat die Unterstellungserklärung Ausland der Beschwerdeführerin zwar am 9. Januar 2003 "bewilligt". Es handelte sich dabei jedoch nicht um eine klassische Bewilligung, die im Rahmen eines gesetzlich geregelten Verfahrens und nach eingehender Prüfung der Bewilligungsvoraussetzungen in der Form einer Verfügung (Art. 63 Abs. 2 MWSTG 1999 i.V.m. Art. 5 des BGE 148 II 233 S. 242 Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]) ergangen wäre. Die "Bewilligung" der Unterstellungserklärung Ausland wurde der Beschwerdeführerin nämlich nicht im Rahmen eines gesetzlich geordneten Verfahrens erteilt, sondern stützte sich - wie das Regime der Unterstellungserklärung Ausland insgesamt (vgl. dazu Urteil 2C_266/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.4, 4.1 und 4.2) - alleine auf eine Verwaltungspraxis. Auch wenn es wünschenswert gewesen wäre, wenn die ESTV die tatsächlichen Verhältnisse vor der Bewilligungserteilung geprüft hätte, war für die Beschwerdeführerin doch erkennbar, dass eine solche Prüfung der Bewilligungsvoraussetzungen nicht stattgefunden hatte. Vor diesem Hintergrund hatte die am 9. Januar 2003 erteilte Bewilligung eher den Charakter einer Bestätigung und durfte die Beschwerdeführerin nicht darauf vertrauen, dass die in den Folgejahren erbrachten Vermietungsleistungen unter allen Umständen für den Vorsteuerabzug qualifizieren würden und von der ESTV auch nicht unter dem Aspekt der Steuerumgehung hinterfragt werden könnten.

E. 5.6

Unbegründet ist sodann auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffend Eigenverbrauch. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, entsteht die Steuerforderung aus Eigenverbrauch nach altem Mehrwertsteuerrecht im Zeitpunkt des Wegfalls der subjektiven Steuerpflicht (Art. 43 Abs. 2 MWSTG 1999). Aufgrund der Verjährung der Steuerperioden vor dem 1. Januar 2009 sind die ESTV und die Vorinstanz im Rahmen der Sachverhaltsfiktion, die bei einer Steuerumgehung Platz greift (vgl. oben E. 5.2), davon ausgegangen, dass die Steuerpflicht am 1. Januar 2009 entfallen und die Steuerforderung aus Eigenverbrauch in diesem Zeitpunkt entstanden ist. Dies ist nicht zu beanstanden.

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