

BVGer A-1179/2012 vom 18. September 2013

Bundesverwaltungsgericht, 2013-09-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1179_2012

FR: TAF A-1179/2012 du 18 septembre 2013

IT: TAF A-1179/2012 del 18 settembre 2013

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor. Die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG, gegen deren Verfügungen die Beschwerde zulässig ist. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Die Beschwerdeführerin erfüllt die Voraussetzungen von Art. 48 Abs. 1 VwVG und ist somit zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Das MWSTG löst das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) ab. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts, der die Jahre 2001 bis 2004 betrifft, richtet sich demnach in materieller Hinsicht nach dem aMWSTG (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 4206/2012 vom 13. März 2013 E. 1.2, A 4876/2012 vom 11. März 2013 E. 1.2, A 201/2012 vom 20. Februar 2013 E. 1.2.1, A 1204/2012 vom 14. Februar 2013 E. 2.1, A 1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3.1).

E. 2.1.1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Der Steuer unterliegen die in Art. 5 aMWSTG aufgezählten, durch steuerpflichtige Personen getätigten Umsätze, sofern diese nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind. Unter die ausgenommenen Umsätze fallen u.a. solche aus Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (Art. 18 Ziff. 20 aMWSTG) sowie gewisse Umsätze aus Überlassung von Grundstücken zum Gebrauch oder

zur Nutzung (Art. 18 Ziff. 21 aMWSTG). Wird ein Umsatz von der Steuer ausgenommen, darf die Steuer auf den Lieferungen und den Einfuhren von Gegenständen sowie auf den Dienstleistungen, die zwecks Erzielung eines solchen Umsatzes im In- und Ausland verwendet werden, nicht als Vorsteuer abgezogen werden (Art. 17 aMWSTG), es sei denn, es werde nach Art. 26 aMWSTG für die Versteuerung optiert (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 3003/2009 vom 26. Juli 2010 E. 2.1 f.; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 5274/2011 vom 19. März 2013 E. 5.1.1).

E. 2.1.2

Damit eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung, gegen Entgelt, erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt - vom Eigenverbrauch abgesehen - ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Die Annahme eines Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung - d.h. zwischen der Leistung und dem Entgelt - eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 138 II 239 E. 3.2, BGE 126 II 443 E. 6a mit Hinweisen; anstelle zahlreicher: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 201/2012 vom 20. Februar 2013 E. 3.3, A 4695/2010 vom 14. Januar 2013 E. 2.1.2, A 1933/2011 vom 29. Mai 2012 E. 4.2.2, A 1218/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.2; Ivo P. Baumgartner, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 [nachfolgend: mwst.com], Art. 33 Abs. 1 und Abs. 2, N. 6 und 8; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999 [nachfolgend: Vom Wesen der Mehrwertsteuer], S. 230 ff.).

E. 2.1.3

Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis in erwähntem Sinn, fällt die Aktivität nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (BGE 132 II 353, in: Die Praxis des Bundesgerichts [Pra] 2007 Nr. 89 S. 596 ff., E. 4.3; Urteil des Bundesgerichts 2C_59/2009 vom 3. September 2009 E. 5.1; BVGE 2008/63 E. 2.3; BVGE 2009/34 E. 2.2.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 4206/2012 vom 13. März 2013 E. 2.3, A 1218/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.3; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, S. 73 ff., N. 153 ff.). Es handelt sich dann aus mehrwertsteuerlicher Sicht um einen «Nichtumsatz» und es fehlt an einem Steuerobjekt (vgl. Art. 5 aMWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 2572/2010 und A 2574/2010 vom 26. August 2011 E. 3.1.1, A 1579/2006 vom 19. November 2009 E. 3.1.3; Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer, S. 225 f.; Sonja Bossart, Zum Einfluss von Nichtumsätzen auf den Vorsteuerabzug bzw. die Vorsteuerabzugskürzung, in Michael Beusch/ISIS) [Hrsg.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zürich/Basel/Genf 2009, S. 363 ff.).

E. 2.1.4

In Art. 33 Abs. 6 aMWSTG führt der Gesetzgeber beispielhaft Tatbestände auf, die mehrwertsteuerlich als Nichtentgelte betrachtet werden. Nicht zum Entgelt gehören u.a. Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand (Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG). Da die Bemessungsgrundlage bei der Mehrwertsteuer (von Ausnahmen wie dem baugewerblichen Eigenverbrauch abgesehen; vgl. dazu insb. unten E. 2.4.3) das Entgelt ist (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG), Subventionen jedoch gerade nicht zum Entgelt gehören, dürfen sie auch nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden

(Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., S. 135 f., N. 341). Bei Leistungen, die ausschliesslich gegen Subventionen erbracht werden, fehlt es an einem Austauschverhältnis (E. 2.1.2).

E. 2.2

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die ihr von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 37 aMWSTG in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 607/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2.4.1, A 162/2010 vom 8. August 2012 E. 6.1). Nach Art. 38 Abs. 8 aMWSTG ist dieser so genannte Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, wenn ein Steuerpflichtiger Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält (BGE 132 II 353, in: Pra 2007 Nr. 89 S. 596, E. 7.1, BGE 126 II 443 E. 6b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 1145/2011 vom 28. September 2011 E. 3.2, A 382/2010 vom 21. September 2010 E. 2.3). Wie in E. 2.1.4 ausgeführt, stellen Subventionen kein steuerbares Entgelt dar. Damit stehen sie ausserhalb des Mehrwertsteuersystems und könnten im Grunde auch keine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung zur Folge haben (zum Ganzen: BVGE 2010/6 E. 3.2.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 7819/2008 vom 31. Januar 2011 E. 3.1.2, A-654/2008 vom 7. September 2010 E. 2.3, A-5468/2008 und A 5469/2008 vom 21. Januar 2010 E. 2.3; Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer, S. 247 ff.; Diego Clavadetscher, in: mwst.com, Art. 38 Abs. 8 N. 5 ff.; vgl. auch Botschaft des Bundesrats vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885, S. 6979). Die Vorsteuerabzugskürzung bei Subventionen ist aber vom Gesetzgeber im aMWSTG vorgesehen.

E. 2.3

Die Steuerabrechnung mittels Pauschalsteuersätzen stützt sich auf Art. 58 Abs. 3 aMWSTG. Abgesehen von hier nicht interessierenden Besonderheiten ist sie der Steuerabrechnung nach Saldosteuersätzen sehr ähnlich (Makedon Jenni, in: mwst.com, Art. 59 N. 24). Insbesondere ist mit dem Pauschalsteuersatz der Vorsteuerabzug abgegolten (betreffend Saldosteuersätzen: Ebd., Art. 59 N. 17). Hierauf ist jedoch nicht weiter einzugehen, da sowohl die Beschwerdeführerin als auch die ESTV der Auffassung sind, die Vorsteuerabzugskürzung sei bereits in den Pauschalsteuersätzen enthalten.

E. 2.4.1

Gemäss Art. 5 Bst. c aMWSTG bildet der Eigenverbrauch im Inland einen eigenen Steuertatbestand. Bearbeitungs- und Herstellungseigenverbrauch gemäss Art. 9 Abs. 2 aMWSTG (auch «baugewerblicher Eigenverbrauch» genannt) liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person: (1) an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur entgeltlichen Veräusserung oder entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind (Art. 18 Ziff. 20 und 21 aMWSTG), Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt und hierfür nicht für die Versteuerung optiert (Bst. a); (2) Arbeiten der genannten Art für private Zwecke oder für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit vornimmt, für deren Versteuerung sie nicht optiert (Bst. b). Der baugewerbliche Eigenverbrauch soll sicherstellen, dass Bauwerke, die für Zwecke verwendet werden, die den Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausschliessen, steuerlich in gleichem Ausmass erfasst werden, wie wenn sie von Dritten steuerbelastet bezogen worden wären (Parlamentarische Initiative betreffend Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling],

Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 [nachfolgend: Bericht WAK], BBl 1996 V 713, S. 735; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 3527/2010 vom 7. Juni 2011 E. 3.2, A 3003/2009 vom 26. Juli 2010 E. 2.3). Ziel der Besteuerung des Eigenverbrauchs ist hier insbesondere das Vermeiden von Wettbewerbsverzerrungen (ausführlich: Urteil des Bundesgerichts 2A.451/1998 vom 30. März 2001 E. 2c/cc; siehe auch: Urteile des Bundesgerichts 2C_361/2008 vom 4. November 2008 E. 2.1, 2A.129/2005 vom 16. März 2006, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 76 S. 786 E. 3, 2A.476/2002 vom 7. März 2003, veröffentlicht in ASA 73 S. 493 E. 2.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 3974/2008 vom 20. Mai 2009 E. 2.3, A 1370/2006 vom 8. Juli 2008 E. 2.1; Daniel Riedo, mwst.com, Art. 9, Eigenverbrauch, N. 20 ff.; Ders., Vom Wesen der Mehrwertsteuer, S. 164). Das weitere Ziel der Eigenverbrauchsbesteuerung, nämlich das Rückgängigmachen des nicht oder nicht mehr gerechtfertigten Vorsteuerabzuges kann hier ausser Betracht bleiben, weil bei der Beschwerdeführerin die Kürzung des Vorsteuerabzuges bereits im Pauschalsteuersatz berücksichtigt wird (zuvor E. 2.3).

E. 2.4.2

Die zwei von Art. 9 Abs. 2 aMWSTG erfassten Tatbestände unterscheiden sich insbesondere in Bezug auf die Zweckbestimmung des Bauwerks. Beim Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG ist erforderlich, dass das Bauwerk zur entgeltlichen Veräusserung oder Vermietung gemäss Art. 18 Ziff. 20 und 21 aMWSTG bestimmt ist. Von Art. 9 Abs. 2 Bst. b aMWSTG werden hingegen Arbeiten am Bauwerk erfasst, welche zum Zweck einer nach Art. 18 aMWSTG (ohne Ziff. 20 und 21, denn in diesem Fall kommt nur Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG in Betracht) ausgenommenen oder der privaten Nutzung erfolgen (vgl. auch Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., S. 157 f., Rz. 409; zur Tragweite dieser Bestimmung vgl. hinten E. 3.3).

E. 2.4.3

Mehrwertsteuerliche Bemessungsgrundlage beim baugewerblichen Eigenverbrauch kann nun nicht ein Entgelt sein, denn ein solches wird gar nicht bezahlt (vgl. Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., S. 421, N. 1232). Bemessungsgrundlage bildet der Preis (ohne den Wert des Bodens), wie er im Fall der Leistung an einen unabhängige Dritten in Rechnung gestellt würde (Art. 34 Abs. 4 aMWSTG). Der Gesetzgeber berücksichtigt hier die eigenen Wertschöpfungskomponenten des steuerpflichtigen «Eigenverbrauchers». Der baugewerbliche Eigenverbrauch berechtigt zum entsprechenden Vorsteuerabzug (Art. 38 Abs. 2 Bst. d aMWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 3527/2010 vom 7. Juni 2011 E. 3.3, A 3974/2008 vom 20. Mai 2009 E. 2.4; siehe auch: Bericht WAK, S. 776; Baumgartner, a.a.O., Art. 38 Abs. 1 - 5 N. 51).

E. 2.5.1

Verwaltungsverordnungen (Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben usw.) sind Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzwidrigen Inhalt aufweisen (Michael

Beusch, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/ Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, Rz. 15 ff. zu Art. 102 DBG). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht ihre Aufgabe ist, als Zweitinterpretinnen des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (zum Ganzen: BGE 126 II 275 E. 4c, BGE 123 II 16 E. 7; BVGE 2010/33 E. 3.1.1, BVGE 2007/41 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6616/2011 vom 29. Januar 2013 E. 2.5.1).

E. 2.5.2

Die ESTV hat ihre vorliegend relevanten Praxis insbesondere in der Branchenbroschüre (BB) Nr. 10, Konzessionierte Transportunternehmungen (KTU), Seilbahnen und Sportbahnen, vom August 2000, gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007, Ziff. 4.1.1 Abs. 3 festgelegt. Dort heisst es: «Werden bei Investitionen Eigenleistungen in Form von baugewerblichen Arbeiten erbracht, muss auf jenem Anteil, der mit Investitionsbeiträgen subventioniert wird, die Eigenverbrauchssteuer entrichtet werden. Der Wert dieser Eigenleistungen ist zu Preisen zu berücksichtigen, wie sie unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würden. Weitere Informationen sind der Broschüre Eigenverbrauch zu entnehmen.» Die Spezialbroschüre (SB) Nr. 04, Eigenverbrauch, vom Juli 2000, gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007, verweist betreffend Subventionen in Ziff. 7.5 wiederum auf die BB Nr. 04, Baugewerbe, vom August 2000, gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007, Ziff. 7. Dieser behandelt jedoch im Zusammenhang mit Subventionen nur die Kürzung des Vorsteuerabzugs. SB Nr. 06, Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung, vom September 2000, gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007, hält in Ziff. 1.1.4.5 Folgendes fest: «Nimmt der Steuerpflichtige an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken Arbeiten vor, für die er teilweise Subventionen, Beiträge der öffentlichen Hand und/oder Spenden erhält, so muss er hierfür immer die Eigenverbrauchssteuer entrichten (Art. 9 MWSTG), unabhängig davon, ob er diese Bauwerke ganz oder teilweise für steuerbare Zwecke verwendet. Die entrichtete Eigenverbrauchssteuer kann allenfalls als Vorsteuer in Abzug gebracht werden. Der Vorsteuerabzug ist aber aufgrund der erhaltenen Subventionen, Beiträge der öffentlichen Hand und/oder Spenden entsprechend zu kürzen.» Die BB Nr. 18, Gemeinwesen, vom August 2000, gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007, regelt den Eigenverbrauch in Ziff. 7. Zu den Subventionen äussert sie sich hingegen in Ziff. 6.2.4.1 Abs. 2: «Des Weiteren ist zu beachten, dass auf den im Zusammenhang mit zu erstellenden Bauwerken erbrachten Eigenleistungen nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG grundsätzlich Eigenverbrauch geschuldet ist. Werden die Bauwerke für steuerbare Zwecke verwendet und ganz oder teilweise durch Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand finanziert, ist die Eigenverbrauchssteuer zu entrichten [...].» Ziff. 6.2.4.2 dieser BB äussert sich in gleichem Sinn. Nach dem zuvor Gesagten (E. 2.5.1) ist die in Spezial- und Branchenbroschüren geäusserte Auffassung der ESTV für das

Bundesverwaltungsgericht nicht verbindlich. Ob es sich um eine zulässige Anwendung bzw. Auslegung des Gesetzestextes handelt, wird nachfolgend (insb. E. 3.3 f.) anhand des konkreten Falles zu prüfen sein.

E. 2.6

Der Inhalt einer Norm ist durch Auslegung zu ermitteln. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (Urteil des Bundesgerichts 1C_415/2010 vom 2. Februar 2011 E. 3.3.2; BGE 136 III 373 E. 2.3). Bei der Auslegung sind alle Auslegungselemente zu berücksichtigen (Methodenpluralismus; BGE 138 II 217 E. 4.1, BGE 138 II 440 E. 13, BGE 138 IV 232 E. 3). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (statt vieler: BGE 134 II 249 E. 2.3; BVGE 2007/41 E. 4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 4016/2012 vom 6. März 2013 E. 5 mit Hinweisen; Moser/Beusch/ Kneubühler, a.a.O., Rz. 2.180 ff.).

E. 2.7

Dem Legalitätsprinzip kommt im Abgaberecht besondere Bedeutung zu und es gilt als verfassungsmässiges Recht. Öffentliche Abgaben müssen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sowie nach Art. 164 Abs. 1 Bst. d und Art. 127 Abs. 1 BV in ihren Grundzügen und wesentlichen Elementen durch ein Gesetz im formellen Sinn festgelegt werden. Zu den in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regelnden Elementen gehören der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung. Insofern ist eine Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen nicht möglich (BGE 138 V 32 E. 3.1.1, BGE 136 II 149 E. 5.1, BGE 135 I 130 E. 7.2 mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2C_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.2; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N. 2693 ff.; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 14 mit Hinweisen). Demzufolge ist insbesondere auch für die Bestimmung der Steuersubjekte und Steuerobjekte auf deren im jeweiligen massgebenden Gesetz festgehaltenen Definition abzustellen (vgl. BVGE 2007/41 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 3479/2012 vom 8. Januar 2013 E. 2.1.3; Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich/Basel/Genf 2012, S. 19 ff.).

E. 3.1.1

Unbestritten sind die nachfolgenden Punkte: - Die Zahlungen, die die Beschwerdeführerin vom Kanton erhält, sind Subventionen im Sinn des Mehrwertsteuerrechts. Das Bundesverwaltungsgericht hat keinen Anlass, an dieser Qualifikation zu zweifeln. - Diese Qualifikation führt unbestrittenermassen dazu, dass die Vorsteuerabzüge, die die Beschwerdeführerin geltend machen kann, gemäss Art. 38 Abs. 8 aMWSTG verhältnismässig zu kürzen sind (oben E. 2.2). Diese verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung ist bereits im von der Beschwerdeführerin angewendeten

Pauschalsteuersatz enthalten (vgl. auch oben E. 2.3). - Die Transportleistungen, welche die Beschwerdeführerin mittels der Gleise erbringt, sind steuerbar.

E. 3.1.2

Zu klären ist eine andere Frage, nämlich ob - weil die von der Beschwerdeführerin mit eigenem Personal durchgeführten Bauarbeiten (Erstellen und Unterhalt der Gleise; nachfolgend: die Gleisarbeiten) im hier interessierenden Umfang durch Subventionen finanziert wurden - die Gleisarbeiten als baugewerbliche Eigenleistungen besteuert werden. Die ESTV ist der Auffassung, dass, weil die Gleisarbeiten mittels Subventionen finanziert würden, es gar nicht mehr auf den Verwendungszweck des Bauwerks - für private Tätigkeiten bzw. für ausgenommene Tätigkeiten ankomme (im Einzelnen dazu E. 3.2.2). Die Beschwerdeführerin macht hingegen geltend, die Gleise nicht für ausgenommene, sondern ausschliesslich für mehrwertsteuerpflichtige (Transport-)Leistungen zu verwenden, weshalb kein Eigenverbrauch vorliege.

E. 3.2.1

Soweit hier interessierend, greift der baugewerbliche Eigenverbrauch dann, wenn Bauwerke, die durch die steuerpflichtige Person selbst unterhalten oder erstellt werden, für von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen gebraucht werden (oben E. 2.4.1 f.). Vorliegend werden jedoch die Gleise, die die Beschwerdeführerin durch eigenes Personal unterhält und ausbaut, für steuerpflichtige (Transport)Leistungen verwendet (E. 3.1.1).

E. 3.2.2

Die ESTV hält dafür, der Umstand, dass die Gleisbauten durch Subventionen finanziert würden, führe dazu, dass die Bestimmungen über den baugewerblichen Eigenverbrauch Anwendung fänden. Mittels Auslegung der gesetzlichen Vorschriften kommt sie nämlich zum Schluss, dass der Wortlaut von Art. 9 Abs. 2 Bst. b aMWSTG («ausgenommene Tätigkeit») nicht nur Umsätze umfasse, die nach Art. 18 aMWSTG von der Steuer ausgenommen sind, sondern dass auch bei der Verwendung «für einen nicht der Steuer unterliegenden Zweck» die Eigenverbrauchssteuer geschuldet sei. Subventionen würden wie ausgenommene Umsätze wirken. Die Leistungen seien subventioniert und könnten somit billiger angeboten werden, weshalb sie in diesem Umfang nicht der Mehrwertsteuer unterliegen würden und somit als ausgenommene Umsätze zu gelten hätten. Bezüglich dieser Argumentation ist bereits hier festzuhalten, dass die ESTV nicht weiter ausführt - und es dem Bundesverwaltungsgericht auch sonst nicht erhellt -, weshalb die Bauarbeiten - vorliegend die Gleisarbeiten - «für einen nicht der Steuer unterliegenden Zweck» verwendet werden sollen. Verwendungszweck der Gleisarbeiten ist die Erbringung von Transportdienstleistungen, also von steuerbaren Umsätzen, nicht der Empfang von Subventionen.

E. 3.2.3

Der Argumentation der ESTV hält die Beschwerdeführerin entgegen, sie erfülle keinen der im Gesetz umschriebenen Eigenverbrauchstatbestände. Die Gleisbauwerke dienen weder privaten noch von der Steuer ausgenommenen Tätigkeiten, sondern ausschliesslich der Erbringung von der Steuer unterliegenden Beförderungsumsätzen. Art. 9 Abs. 2 Bst. b aMWSTG sei nach dessen klarem Wortlaut nicht anwendbar. Zudem stellten Subventionen Einnahmen dar. Sie könnten nicht gleichzeitig als Umsätze gelten.

E. 3.3

Da umstritten ist, ob Art. 9 Abs. 2 Bst. b aMWSTG auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden ist, muss diese Bestimmung ausgelegt werden.

E. 3.3.1

Nach dem Wortlaut der Bestimmung kommt es - damit baugewerblicher Eigenverbrauch vorliegt - einzig darauf an, wofür die Bauwerke verwendet werden, nämlich ob die Arbeiten für private Zwecke oder für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit vorgenommen werden. Im Wortlaut keine Erwähnung findet die Art und Weise, wie die Bauarbeiten finanziert werden, und schon gar nicht, dass Eigenverbrauch auch vorliege, wenn der Steuerpflichtige für solche Arbeiten Subventionen erhalte. Da ein Abweichen vom Wortlaut nur zulässig ist, wenn der Wortlaut nicht ohne weiteres klar ist und verschiedene Interpretationen möglich sind (E. 2.6), muss vorweg entschieden werden, ob dem so ist. Dabei sind alle drei Sprachfassungen gleichwertig. Der Wortlaut des deutschen Texts von Art. 9 Abs. 2 Bst. b aMWSTG - soweit hier von Bedeutung - lautet: «für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit». Im französischen Text heisst es «en vue d'une activité exclue du champ de l'impôt», im italienischen «per un'attività esclusa dall'imposta». Der Begriff «ausgenommen» findet sich im 3. Abschnitt des Gesetzes wieder, wobei in Art. 9 aMWSTG von «ausgenommener Tätigkeit» und im Titel zum 3. Abschnitt sowie in Art. 17 aMWSTG von «ausgenommenen Umsätzen», im Titel von Art. 18 von «Steuerausnahmen» die Rede ist. Der französische Text spricht in Art. 9 aMWSTG von «activité exclue», im Titel zum 3. Abschnitt und im Text von Art. 17 von «opérations exclues du champs de l'impôt» und in Art. 18 von «opérations exclues». Auch der italienische Text macht den Unterschied zwischen «attività esclusa dall'imposta» in Art. 9 aMWSTG und «operazioni escluse dall'imposta» im 3. Abschnitt und in den Art. 17 und 18. Der Begriff «ausgenommen» wird in allen drei Texten exklusiv für diejenigen Umsätze verwendet, auf denen keine Mehrwertsteuer geschuldet ist und die auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. In allen drei Sprachversionen wird zwischen «Tätigkeiten» («activité», «attività») und «Umsätzen» («opérations», «operazioni») unterschieden. Vorliegend kann die Nennung von «ausgenommene Tätigkeiten» nur bedeuten, dass damit Tätigkeiten gemeint sind, mit denen «ausgenommene Umsätze» erzielt werden. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin Subventionen erhalten hat, führt aber weder dazu, dass eine «ausgenommene Tätigkeit» noch dass ein «ausgenommener Umsatz» vorliegt. Wie in E. 2.1.4 ausgeführt, stellen Subventionen nach Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG kein Entgelt dar, weshalb es bei Leistungen, die ganz aus Subventionen finanziert werden, an einem Umsatz fehlt. Ihnen liegt gerade kein Leistungsaustausch und damit auch kein Umsatz (E. 2.1.2) zugrunde, weshalb sie mehrwertsteuerlich eigentlich nicht zu berücksichtigen sind (vgl. oben E. 2.1.3 f.; zur gesetzlich vorgesehenen Ausnahme bezüglich Vorsteuerabzugskürzung siehe oben E. 2.2). Dazu kommt, dass - wie bereits in E. 3.2.2 ausgeführt - die Gleisarbeiten nicht für den Empfang von Subventionen, was die ESTV als eine Verwendung «für einen nicht der Steuer unterliegenden Zweck» bezeichnet, verwendet werden sollen, sondern für das Erbringen von Transportdienstleistungen, also von steuerbaren Umsätzen. In der Aufzählung der ausgenommenen Umsätze von Art. 18 aMWSTG können die Subventionen somit nicht erwähnt werden und sie werden denn auch folgerichtig nicht erwähnt. Im Gegensatz zur Auffassung der ESTV lässt sich demnach bereits dem Wortlaut der Bestimmung mit Bezug auf den vorliegenden Fall ein eindeutiges Resultat ableiten, nämlich dass aufgrund des Erhalts von Subventionen keine Umsätze und schon gar keine ausgenommenen Umsätze erzielt (bzw. Tätigkeiten vorgenommen) werden und somit die Voraussetzungen für eine Besteuerung des baugewerblichen Eigenverbrauchs

nicht gegeben sind.

E. 3.3.2

Selbst wenn davon ausgegangen würde, dass der Wortlaut von Art. 9 Abs. 2 Bst. b aMWSTG nicht klar sei, würde die Auslegung des Artikels, welche unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente - nicht nur des Wortlauts - zu erfolgen hat, nicht dazu führen, dass aufgrund dieser Bestimmung im vorliegenden Fall eine Eigenverbrauchsbesteuerung zu erfolgen hätte. Dies ist nachfolgend aufzuzeigen:

E. 3.3.2.1

Die ESTV stützt ihren Standpunkt auf den Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (Kommentar zu Art. 8, Einleitung), der erwähne, dass es um die Verwendung für «[...] einen nicht der Steuer unterliegenden Zweck [...]» gehe. Sie verwendet somit das historische Auslegungselement. Der Argumentation der ESTV ist jedoch entgegenzuhalten, dass, wie bereits mehrmals erwähnt, die Subventionen nicht der Zweck sind, für welchen die baugewerblichen Arbeiten vorgenommen werden. Der Zweck ist einzig das Erbringen von Transportleistungen, die - dies sei hier wiederholt (E. 3.1.1) - mehrwertsteuerpflichtige Leistungen darstellen. Zudem handelt es sich beim Kommentar um eine Verwaltungsverordnung, die keinen vom Gesetz abweichenden Inhalt aufweisen kann und von vorneherein für die Gerichte nicht verbindlich ist (E. 2.5.1). Ebenfalls im Rahmen der Prüfung des historischen Auslegungselements lässt sich dem Bericht WAK entnehmen, dass öffentlich-rechtliche Institutionen der baugewerblichen Eigenverbrauchsbesteuerung unterworfen werden sollten, wenn sie baugewerbliche Arbeiten für hoheitliche Zwecke oder für eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Tätigkeit ausführten. Davon, dass dies zusätzlich für den Erhalt von Subventionen gilt, ist aber auch dort nicht die Rede (Stellungnahme der Treuhand-Kammer und des Schweizerischen Handels- und Industrie-Vereins «Vorort», in: Bericht WAK, S. 839).

E. 3.3.2.2

In teleologischer Hinsicht ist Sinn und Zweck der hier in Frage stehenden baugewerblichen Eigenverbrauchsbesteuerung u.a. die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen (oben E. 2.4.1). Eine gewisse Wettbewerbsverzerrung ist jedoch dem System der Subventionierung immanent. Subventionen bezwecken gerade eine Unterstützung derjenigen Person, die sie erhält, und ermöglichen es ihr, ihre Leistungen günstiger anzubieten als eine Person, die keine Subventionen erhält. Dies zu korrigieren ist nicht Aufgabe des Mehrwertsteuerrechts, wobei daran zu erinnern ist, dass der Gesetzgeber hier bereits korrigierend eingegriffen und beim Erhalt von Subventionen eine - an sich systemwidrige (E. 2.2) - Vorsteuerabzugskürzung vorgesehen hat. Eine weitergehende Korrektur drängt sich nicht auf.

E. 3.3.2.3

Hingegen ist die Gleichbehandlung von Subventionsempfängern mit Personen, die keine Subventionen erhalten, nicht Sinn und Zweck dieser Vorschrift. Die ESTV hält zwar dafür, eine Person, die Subventionen erhalte und die Bauten von einer steuerpflichtigen Person erstellen lasse, müsse den Vorsteuerabzug im Umfang der Subventionen kürzen. Erstelle sie die Bauten selber, müsse die Eigenverbrauchsbesteuerung greifen, damit die Gleichbehandlung sicher gestellt werde. Dies ist aber nicht der Fall. Die Gleichstellung erfolgt - an sich systemwidrig (E. 2.2 und E. 3.3.2.2) - durch die in Art. 38 Abs. 8

aMWSTG vorgeschriebene verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung und ist bezüglich der Beschwerdeführerin in dem von ihr verwendeten Pauschalsteuersatz berücksichtigt, in welchem eine Kürzung des Vorsteuerabzuges aufgrund des Empfangs von Subventionen enthalten ist.

E. 3.3.2.4

In systematischer Hinsicht ist darauf hinzuweisen, dass nach dem Willen des Gesetzgebers Subventionen ausdrücklich ausserhalb des Mehrwertsteuersystems stehen, nicht zum Entgelt gehören (Art. 33 Abs. 6 aMWSTG und E. 2.1.4) und der Fiskus deshalb weniger Mehrwertsteuereinnahmen erhält. Würde man der Auffassung der ESTV folgen und Bauarbeiten, die mit Subventionen finanziert sind, der Eigenverbrauchsbesteuerung unterstellen, würde dennoch eine Besteuerung erfolgen, das heisst es, entstünde ein Widerspruch zwischen Art. 9 Abs. 2 Bst. b und Art. 33 Abs. 6 aMWSTG. Die Gesetzessystematik spricht auch sonst gegen die von der ESTV vorgenommene Gleichstellung der Subventionen mit von der Steuer ausgenommenen Tätigkeiten: Zwar erfolgt in beiden Konstellationen eine Vorsteuerabzugskürzung, doch beruht diese bei den ausgenommenen Umsätzen auf Art. 38 Abs. 4 aMWSTG, bei Subventionen jedoch auf Abs. 8 dieses Artikels. Hätte der Gesetzgeber die beiden Tatbestände einander gleichstellen wollen, wäre zu erwarten, dass er sie gleich hintereinander aufgezählt und nicht weitere Absätze, die mit der Vorsteuerabzugskürzung nichts zu tun haben, dazwischen geschaltet hätte. Allein der Umstand, dass kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, reicht nicht aus, um mit Subventionen finanzierte Tätigkeiten mit von der Steuer ausgenommenen Umsätzen gleichzusetzen. Im Gegenteil: Erstere bleiben Nichtumsätze, obwohl bei ihnen - systemwidrig (E. 2.2 und 3.3.2.2) - eine Kürzung des Vorsteuerabzuges vorgenommen wird.

E. 3.3.3

Weiter ist an das strenge Legalitätsprinzip im Abgaberecht zu erinnern (oben E. 2.7). Die Besteuerung bedarf einer klaren Grundlage in einem formellen Gesetz. Die in E. 2.5.2 zitierten Broschüren sind als Verwaltungsverordnungen von vornherein keine genügende Rechtsgrundlage.

E. 3.3.4

Zu den von der ESTV zitierten Bundegerichtsurteilen gibt es Folgendes zu bemerken: Im Urteil des Bundesgerichts 2A.129/2005 vom 16. März 2006 (E. 7) war die Frage zu klären, ob Leistungen in Ausübung hoheitlicher Gewalt der Eigenverbrauchsbesteuerung unterstehen. Im Gegensatz zur vorliegenden Konstellation waren dort - ausgenommene - Leistungen der steuerpflichtigen Person zu beurteilen, während hier die Subventionen gerade keine Leistung der steuerpflichtigen Person sind. Auch BGE 126 II 443 E. 8b vermag an der vorliegenden Beurteilung nichts zu ändern: Dort ging es einzig darum, dass Spenden betreffend Vorsteuerabzug mit den Subventionen gleichzustellen waren. Bestätigt wird dieses Ergebnis indirekt durch BGE 132 II 353. Auch hier stellte das Bundesgericht (allerdings betreffend Vorsteuerabzugskürzung) nur auf die Verwendung der Leistung ab (insb. E. 10), obwohl die Art der Finanzierung es der Gesellschaft wohl erlaubt hätte, die Preise der Leistung niedriger zu halten als dies mit einer anderen Art der Finanzierung der Fall gewesen wäre (E. 9.2).

E. 3.4

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich die Auffassung der ESTV, wonach im vorliegenden Fall eine Eigenverbrauchssteuer zu entrichten ist, wenn der Steuerpflichtige

für baugewerbliche Arbeiten Subventionen erhält, nicht auf Art. 9 Abs. 2 Bst. b aMWSTG stützen lässt.

E. 4

Demnach ist die Beschwerde gutzuheissen. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 31. Januar 2012 ist aufzuheben. Ausgangsgemäss sind der obsiegenden Beschwerdeführerin und der unterliegenden Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 12'500.-- ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten. Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteienschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG). Diese wird praxisgemäss auf gesamthaft Fr. 18'750.-- (MWST inbegriffen) festgesetzt.

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