

BVGer A-654/2008 vom 7. September 2010

Bundesverwaltungsgericht, 2010-09-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-654_2008

FR: TAF A-654/2008 du 7 septembre 2010

IT: TAF A-654/2008 del 7 settembre 2010

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Das vorliegende Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

E. 1.2

Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. 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). Soweit der Sachverhalt vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2001 betroffen ist, untersteht das vorliegende Verfahren deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300). Für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000 finden ferner die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) Anwendung (Art. 93 und 94 aMWSTG). Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3.3.2).

E. 1.3

Anfechtungs- und Beschwerdeobjekt ist vorliegend der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 9. Januar 2008. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden die Nachbelastungen von Fr. 81'279.-- (EA Nr. *****[1], Position 3a) sowie Fr. 5'627.-- (EA Nr. *****[2], Position 3a), welche auf Vorsteuerabzugsberichtigungen durch die ESTV zurückzuführen sind; nicht hingegen die Steuernachbelastungen im Umfang von Fr. 54'259.-- (EA Nr. *****[1]) und Fr. 4'581.-- (EA Nr. *****[2]), die offensichtlich in Rechtskraft

erwachsen sind.

E. 1.4

Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die gesuchstellende Person ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung. Eine Feststellungsverfügung ist nur zu treffen, wenn das Interesse daran nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung gewahrt werden kann (BGE 132 V 257 E. 1 und 119 V 11 E. 2a; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 1.4; René Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, S. 109 f; André MosER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.30). Die Beschwerdeführerin beantragt, es sei festzustellen, dass es sich bei den Treibstoffzoll- bzw. Mineralölsteuer-Rückerstattungen nicht um Subventionen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne handle, weshalb keine Kürzung des Vorsteuerabzuges durch die ESTV erfolgen dürfe. Dieses Feststellungsbegehren ist gegenüber dem negativen Leistungsbegehren, dem Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Steuernachforderungen (durch Aufhebung des Einspracheentscheids) subsidiär. Es kann bereits anhand des Leistungsbegehrens entschieden werden, ob es sich bei den Treibstoffzoll- bzw. Mineralölsteuerrückerstattungen um Subventionen handelt oder nicht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt. Mit diesen Einschränkungen ist auf die grundsätzlich form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

E. 2.1

Lieferungen und Dienstleistungen unterliegen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden (Art. 4 aMWSTV, Art. 5 aMWSTG). Damit überhaupt ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Dies verlangt, dass einer Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenüber steht. Die Entgeltlichkeit - vom Eigenverbrauch abgesehen - stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis in diesem Sinne, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.2 f. und A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 2.2.1). Die Annahme eines solchen Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1 und 126 II 443 E. 6a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3).

E. 2.2

Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand gehören hingegen nicht zum Entgelt. Diese fliessen nicht in die Bemessungsgrundlage ein und unterliegen der Steuer nicht (Art. 26 Abs. 6 Bst. b aMWSTV, Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG). Die Steuerbefreiung des von den Konzessionierten Transportunternehmungen (KTU) verwendeten Treibstoffs, welche über den Weg der Rückerstattung der Treibstoffzölle, der Mineralölsteuern und der Mineralölsteuerzuschläge erfolgt, stellt gemäss Rechtsprechung eine Subventionen im mehrwertsteuerlichen Sinne dar (vgl. BVGE 2010/6 E. 6; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6834/2007 und A-6835/2007 vom 14. Juni 2010 E. 3.1).

E. 2.3

Der Vorsteuerabzug ist verhältnismässig zu kürzen, wenn ein Steuerpflichtiger Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält (Art. 30 Abs. 6 aMWSTV, Art. 38 Abs. 8 aMWSTG). Das Bundesgericht hat die Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung bestätigt (BGE 126 II 443 E. 6b, c und 132 II 353 E. 4.3, 7.1). Subventionen, die als echte Zuschüsse nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses zwischen Zuschussgeber und -empfänger stehen, stellen 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; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 247 ff.; Diego Clavadetscher, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 5 ff. zu Art. 38 Abs. 8; Botschaft des Bundesrats zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 26. Juni 2008, BBl 2008 S. 6979). Die Vorsteuerabzugskürzung bei Subventionen ist aber wie gezeigt in höchstrichterlicher Rechtsprechung für die Herrschaft der aMWSTV und durch den Gesetzgeber für jene des aMWSTG geschützt worden.

E. 2.4

Für den Zeitraum von 1995-2000 war gemäss Branchenbroschüre "konzessionierte Transportunternehmen" (herausgegeben von der ESTV im Februar 1995) zur aMWSTV eine besondere Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung bei Subventionen noch nicht vorgesehen (vgl. Ziff. 2.20). Beruhend auf einer Abmachung mit dem Bundesamt für Verkehr (BAV) aus dem Jahr 1995, hat die ESTV dennoch die Vorsteuerabzugskürzung anhand eines Pauschalsatzes von 2,2% berechnet. Der Pauschalsatz galt uneingeschränkt für alle Subventionen für den Betrieb von KTU und somit auch für Steuerrückerstattungen der Treibstoffzölle, der Mineralölsteuern und der Mineralölsteuerzuschläge. Die Berechnung erfolgte anhand einer Multiplikation der Betriebsbeiträge inklusive der Steuerrückerstattungen mit dem Pauschalsatz. Dieser betrug von 1995-1998 2,2% und von 1999-2000 2,7%. Das Bundesverwaltungsgericht hat die Pauschalsatzmethode zur Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung zum Satz von 2,2%, respektive 2,7% als zulässig anerkannt (vgl. dazu BVGE 2010/6 E. 7.3 und 7.4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6834/2007 und A-6835/2007 vom 14. Juni 2010 E. 3.4).

E. 2.5

Vor kurzem hat das Bundesverwaltungsgericht in einem weitestgehend gleich gelagerten Fall A-6834/2007 und A-6835/2007 im Urteil vom 14. Juni 2010 betreffend die Steuerperioden 1. Quartal bis 4. Quartal 2001 erwogen, was folgt (E. 4.2): "Für die Steuerperioden 1. Quartal bis 4. Quartal 2001 war die Branchenbroschüre Nr. 10, Konzessionierte Transportunternehmungen (KTU), Seilbahnen und Sportbahnen, von August 2000 massgeblich. Diese sah Folgendes vor: Erhielt eine KTU Betriebsbeiträge der öffentlichen Hand, hatte sie die Vorsteuerabzugskürzung nach dem von der ESTV zusammen mit dem Bundesamt für Verkehr (BAV) festgelegten Pauschalsatz zu ermitteln. Die Berechnung der Vorsteuerkürzung erfolgte aufgrund der erhaltenen Betriebssubventionen multipliziert mit dem Pauschalsatz von 2,7% (vgl. BB Nr.10/2000 Ziff. 4.2). Für Rückerstattungen von fiskalischen Belastungen auf Treibstoffen, welche die KTU auf konzessionierten Fahrten für motorische Zwecke verwenden, bestimmte die BB Nr. 10/2000 (Ziff. 8.15) ausdrücklich, dass die Vorsteuerabzugskürzung mit dem anzuwendenden Pauschalsatz von 2,7% nicht abgegolten war. Im angeführten

Berechnungsbeispiel erfolgte die Vorsteuerkürzung infolge Mineralölsteuerrückerstattungen zum Satz von 7,6% (der Rückerstattung brutto) [...]. Die ESTV stützte seine Praxis auf technisches Fachwissen, weshalb das Bundesverwaltungsgericht die Praxis nur zurückhaltend prüft [...]. Aus dem Umstand, dass sich die Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung per 1. Januar 2004 erneut änderte, kann nicht abgeleitet werden, dass die in den Jahren 2001-2003 geltende Praxis nicht sachgerecht gewesen wäre. Für die Zeitspanne von 2004-2009 wurde der Pauschalsatz für die Vorsteuerabzugskürzung infolge Betriebsbeiträgen der öffentlichen Hand von bisher 2,7% auf 3,5% angehoben. Neu waren für die Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung nur die erhaltenen Betriebssubventionen, nicht aber die Mineralölsteuerrückerstattungen mit dem Pauschalsatz von 3,5% zu multiplizieren, da diese darin bereits berücksichtigt waren (vgl. Praxismitteilung vom 30. Januar 2004; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1668/2006 vom 16. November 2009 E. 7.4.2). Die Vorsteuerabzugskürzung berechnete sich demnach durch Multiplikation der Betriebsbeiträge exklusive Steuerrückerstattungen mit dem Pauschalsatz von 3,5% (vgl. BB Nr. 10/2008, Transportunternehmungen des öffentlichen und des touristischen Verkehrs, gültig ab 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009). Der tiefere Satz von 3,5% ab dem Jahr 2004 ergibt sich aus der unterschiedlichen Berechnungsweise der Vorsteuerabzugskürzung (Betriebsbeiträge exklusive Steuerrückerstattungen multipliziert mit 3,5%) und besagt nicht, dass die Berechnung von 2001-2003 (7,6% für Steuerrückerstattungen, 2,7% für die übrigen Betriebsbeiträge) nicht sachgerecht gewesen wäre. Insgesamt ist nicht ersichtlich, inwiefern die in den Jahren 2001-2003 zur Anwendung gelangte Berechnungsweise zu einer unverhältnismässigen, Art. 38 Abs. 8 aMWSTG verletzenden oder sonstigen nicht sachgerechten Vorsteuerabzugskürzung geführt hätte."

E. 3.1

Im vorliegenden Fall stellt die Steuerbefreiung des von der Beschwerdeführerin verwendeten Treibstoffs auf dem Weg der Rückerstattung der Treibstoffzölle, Mineralölsteuern und -zuschläge entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin eine Subvention im mehrwertsteuerlichen Sinne dar (E. 2.2). Der Vorsteuerabzug ist in der Folge zu kürzen (E. 2.3).

E. 3.2.1

Für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 ist gemäss Rechtsprechung der Vorsteuerabzug mit einem Pauschalsatz von 2,2%, für die Steuerperioden 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000 mit einem solchen von 2,7% zu kürzen (E. 2.4). Entsprechend ist die Beschwerde in diesem Punkt gutzuheissen und Ziffer 5 des angefochtenen Einspracheentscheides aufzuheben. Der Beschwerdeführerin sind Fr. 81'279.--, zuzüglich des anteilmässigen Verzugszinses, zurückzuerstatten. Die ESTV hat zudem den gesetzlich geschuldeten Vergütungszins auszurichten (BVGE 2010/6 E. 7.5).

E. 3.2.2

Die Vorinstanz bringt vor, die Berechnungen der Vorsteuerabzugskürzungen durch die Beschwerdeführerin beruhten auf "einer zu hohen Basis"; anstelle der Berechnungsgrundlage "Zollrückerst. konz. Fahrten" sei "Total Zollrückerstattung" als Basis herangezogen worden. Die Vorinstanz errechnete gestützt auf die Berechnungsgrundlage "Zollrückerst. konz. Fahrten" eine der Beschwerdeführerin zu erstattende Differenz von Fr. 42'669.01. Die Beschwerdeführerin hat sich mit Eingabe vom

18. März 2010 mit den durch die Vorinstanz vorgenommenen Korrekturen damit auch betragsmässig einverstanden erklärt. Der Pauschalsatz von 2,2% bzw. 2,7% kann demnach auf der Grundlage "Zollrückerst. konz. Fahrten" berechnet werden und der Beschwerdeführerin ist folglich ein Betrag in der Höhe von Fr. 42'669.01 zurückzuerstatten, zuzüglich des darauf gesetzlich geschuldeten Vergütungszinses.

E. 3.3

Schliesslich ist betreffend die Steuerperioden des Jahres 2001 gänzlich auf das in E. 2.5 zitierte Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6834/2007 und A-6835/2007 vom 14. Juni 2010 zu verweisen. Der Vorsteuerabzug ist demgemäss und entsprechend der vorinstanzlichen Praxis in diesem Zeitraum um 7,6% zu kürzen. Insoweit dringt die Beschwerdeführerin mit ihrer Beschwerde nicht durch und die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

E. 4

Die Beschwerde ist im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Im Übrigen ist sie aber abzuweisen.

E. 4.1

Angesichts der teilweisen Gutheissung werden der Beschwerdeführerin die Kosten für das vorliegende Verfahren (inkl. Zwischenverfügung vom 6. März 2008) von Fr. 6'000.-- im reduzierten Umfang von Fr. 1'000.-- auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

E. 4.2

Die obsiegende Partei hat Anspruch auf eine Parteientschädigung für die ihr erwachsenen notwendigen Kosten (Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 i.V.m. Art. 9 ff. und Art. 13 VGKE). Zu den weiteren notwendigen Auslagen gehören die Spesen der Partei, soweit sie 100 Franken übersteigen, sowie der Verdienstausfall der Partei, soweit er einen Tagesverdienst übersteigt und die Partei in bescheidenen finanziellen Verhältnissen lebt (Art. 13 VGKE). Darunter fallen allerdings lediglich die tatsächlichen Auslagen für unumgänglichen Aufwand. Der reine Zeitaufwand einer Partei selber wird dagegen in der Regel nicht entschädigt (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 4.83). Die Beschwerdeführerin hat keinen Vertreter beigezogen, sodass ihr hieraus keine Kosten entstanden sind. Weitere notwendige Auslagen (Spesen oder Verdienstausfall) werden weder näher substantiiert noch sind solche ersichtlich. Eine Parteientschädigung ist deshalb nicht auszurichten.

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