

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. Mai 1997)

Mehrwertsteuer. Zulässigkeit einer Feststellungsverfügung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Steuerfreie Lieferung an eine Fluggesellschaft.

Ein Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung kann nur bejaht werden, wenn der Gesuchsteller ein schutzwürdiges Interesse - gestützt auf öffentliches Recht des Bundes - nachweist, 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 (bzw. eine Leistungsverfügung) gewahrt werden kann (E. 2a-c).

Der Unternehmer kann nicht kraft öffentlichen Rechts verpflichtet werden, die Mehrwertsteuer zu überwälzen. Der Gesetzgeber kann die Überwälzung der Mehrwertsteuer weder vorschreiben noch verbieten; das Verhältnis zwischen Leistungsempfänger und Leistungserbringer ist vom Privatrecht beherrscht, weshalb der ESTV in diesem Bereich ganz generell keine Verfügungskompetenz zukommt (E. 3 und 5b/aa).

Im Mehrwertsteuerrecht ist die Leistungsempfängerin nicht legitimiert, bei der ESTV eine Feststellungsverfügung betreffend die Frage, ob sie zum steuerfreien Leistungsbezug berechtigt ist, zu verlangen. Es besteht einzig die Möglichkeit, diesbezüglich einen Entscheid gegenüber dem Leistungserbringer zu treffen (E. 5b/cc).

Auch wenn es aus Gründen der Rechtssicherheit als wünschbar erscheint, dass die ESTV in allgemeiner Weise mit einer Verfügung feststellen kann, dass eine konkrete Luftfahrtgesellschaft mehrwertsteuerfrei beliefert werden kann, so scheitert dies daran, dass keine Rechtsgrundlage für eine solche besteht; sie bedürfte einer ausdrücklichen spezialgesetzlichen Grundlage (E. 5d).

Taxe sur la valeur ajoutée. Admissibilité d'une décision en constatation de l'Administration fédérale des contributions (AFC). Livraison en franchise d'impôt à une compagnie aérienne.

Une décision en constatation n'est admissible qu'à la condition que le demandeur fasse valoir un intérêt digne de protection - protégé par le droit public fédéral -, qu'il ait un intérêt juridique ou de fait à la constatation immédiate de son droit qui ne s'oppose pas à des intérêts publics ou privés prépondérants et que cet intérêt digne de protection ne puisse être préservé par une décision formatrice (ou par une décision en prestation) (consid. 2a-c).

Un entrepreneur ne peut pas être obligé, en vertu du droit public, de transférer la TVA. Le législateur ne peut ni prescrire ni interdire le transfert de la TVA; la relation entre le bénéficiaire d'une prestation et celui qui la lui fournit est soumise au droit privé, raison pour laquelle l'AFC n'a, de manière générale, aucune compétence de décision en ce domaine (consid. 3 et 5b/aa).

En matière de TVA, le bénéficiaire de la prestation n'est pas légitimé à demander à l'AFC une décision en constatation sur la question de savoir s'il est en droit d'obtenir des prestations en franchise d'impôt. La seule possibilité dont dispose l'administration est de rendre une décision à l'encontre du fournisseur de la prestation (consid. 5b/cc).

Même s'il apparaît souhaitable, pour des raisons de sécurité du droit, que l'AFC puisse établir de manière générale, dans une décision, qu'une société de transport aérien donnée peut recevoir des livraisons en franchise d'impôt, le fait qu'il n'existe aucune base légale pour ce faire s'y oppose; une telle décision nécessiterait une base légale spéciale et expresse (consid. 5d).

Imposta sul valore aggiunto. Ammissibilità di una decisione d'accertamento dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC). Fornitura esente da imposta a una compagnia aerea.

Una decisione d'accertamento è ammissibile soltanto se il richiedente fa valere un interesse degno di protezione - sulla base del diritto pubblico federale -, ha un interesse giuridico o di fatto all'accertamento immediato del suo diritto, che non sia opposto a interessi pubblici o privati preponderanti, e tale interesse, degno di protezione, non può essere tutelato da una decisione costitutiva di diritto (o da una decisione di prestazione; consid. 2a-c).

L'impresario non può essere obbligato, in virtù del diritto pubblico, a trasferire l'IVA. Il legislatore non può né prescrivere né vietare il trasferimento dell'IVA; il rapporto tra il beneficiario di una prestazione e colui che la fornisce soggiace al diritto privato: per tale ragione, l'AFC non ha, in generale, alcuna competenza decisionale in questo settore (consid. 3 e 5b/aa).

In materia di IVA, il beneficiario della prestazione non è legittimato a chiedere all'AFC una decisione d'accertamento sulla questione se abbia il diritto di ottenere prestazioni esenti da imposta. L'unica possibilità consiste nel pronunciare una decisione nei confronti del fornitore della prestazione (consid. 5b/cc).

Anche se per motivi di certezza del diritto appare auspicabile che l'AFC possa stabilire in una decisione che una determinata società di trasporti aerei può ricevere forniture esenti da imposta, non esiste una base legale per agire in tal modo; una siffatta decisione richiederebbe una base legale esplicita (consid. 5d).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X SA führte bis zum 26. Oktober 1995 gewerbsmässige Flüge im Nichtlinienverkehr (Charterflüge) durch. Aufgrund dieser Tätigkeit wurde sie durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) mit Wirkung ab 1. Januar 1995 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B. Mit Schreiben vom 23. März 1995 teilte die X SA der ESTV mit, im Rahmen eines Briefwechsels hätten die (in der Schweiz domizilierten) Flughafendirektionen A und B ihr gegenüber - gestützt auf eine entsprechende Mitteilung der ESTV - die Ansicht geäußert, Charterfluggesellschaften seien nicht gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, SR 641.201) von der Steuer befreit. Im Interesse einer Klärung der Rechtslage ersuche sie diesbezüglich um Erlass einer Feststellungsverfügung.

C. Mit Entscheid vom 28. April 1995 stellte die ESTV fest, die X SA erfülle die Voraussetzungen für einen steuerfreien Bezug von Lieferungen und Dienstleistungen nach Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV nicht. Zur Begründung führte sie im wesentlichen aus, ein schutzwürdiges Interesse der Gesuchstellerin an der verbindlichen Feststellung des Bestandes bzw. Nichtbestandes des Rechts auf steuerfreien Leistungsbezug nach Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV sei zu bejahen, zumal sich die zur Diskussion stehende Frage nicht nur auf einen abgeschlossenen Zeitraum beziehe, sondern auch künftige Sachverhalte berühre. Weil indessen die Vercharterung eines Flugzeuges eine Lieferung im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV darstelle und die Beistellung der vercharterten/vermieteten Luftfahrzeuge durch die Gesuchstellerin, mithin deren umsatzsteuerrechtlich relevante Tätigkeit, ausschliesslich im Inland stattfindende, sei diese nicht eine hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätige Luftfahrtgesellschaft. Die Voraussetzungen der vorgängigen Steuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV seien somit in ihrem Fall nicht erfüllt.

D. Mit Schreiben vom 26. Mai 1995 erhob die X SA Einsprache gegen diesen Entscheid. Sie hielt dafür, die Qualifizierung der Vercharterung eines Flugzeuges als Miete und somit als Lieferung eines Gegenstandes sei unzutreffend. Die Vercharterung eines Luftfahrzeugs sei vielmehr als Beförderungsleistung und somit als Dienstleistung zu qualifizieren, welche im übrigen nach Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV von der Steuer befreit sei.

Mit Einspracheentscheid vom 11. Dezember 1995 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte ihren Entscheid vom 28. April 1995. Zur Begründung hielt sie insbesondere fest, soweit die X SA mit ihrer Eingabe geltend machen wolle, die von ihr erzielten Umsätze aus der Vercharterung seien gestützt auf Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV von der Steuer zu befreien, sei auf das Begehren nicht einzutreten. Hingegen sei die X SA mit ihren Ausführungen insofern zu hören, als sie geltend mache, sie führe Beförderungen aus und es sei ihr deshalb der Status einer Luftfahrtgesellschaft gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV zuzuerkennen. Die zur Diskussion stehenden Charterverträge seien indessen nicht als Beförderungsverträge zu qualifizieren, sondern als Verträge sui generis, bei denen die Flugzeuge dem Charterer zum Gebrauch oder zur Nutzung im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV überlassen und somit im Sinne des Mehrwertsteuerrechts geliefert würden. Die Beistellung der vercharterten Luftfahrzeuge und damit die umsatzsteuerrechtlich relevante Tätigkeit erfolge in casu regelmässig im Inland. Auch betreibe die Einsprecherin keinen konzessionspflichtigen Linienverkehr im Sinne des schweizerischen Luftfahrtrechts. Es handle sich bei ihr daher

auch nicht um eine Luftfahrtgesellschaft, die im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sei und sie erfülle mithin die Voraussetzungen für einen steuerfreien Bezug von Lieferungen und Dienstleistungen nach Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV nicht.

E. Mit Eingabe vom 29. Januar 1996 führt die X SA gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission. Sie beantragt, die Feststellungsverfügung vom 28. April 1995 der ESTV sei aufzuheben und es sei ihr der Status als Luftfahrtgesellschaft gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV zuzuerkennen. Sie hält dafür, als Erbringerin von Beförderungsleistungen im internationalen Nichtlinienverkehr sei sie zum steuerfreien Bezug von Lieferungen und Dienstleistungen gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV befugt.

In ihrer Vernehmlassung vom 24. Mai 1996 beantragt die ESTV, auf die Beschwerde sei nicht einzutreten; eventualiter sei diese abzuweisen. Gemäss einem Schreiben des Bundesamtes für Zivilluftfahrt vom 3. November 1995 habe die Beschwerdeführerin diesem Amt am 26. Oktober 1995 mitgeteilt, dass sie ihren gewerbsmässigen Flugbetrieb einstelle. Die allgemeine Betriebsbewilligung der Beschwerdeführerin für die Ausführung gewerbsmässiger Flüge im Nichtlinienverkehr sei per 31. Oktober bzw. 1. November 1995 dahingefallen. Unter diesen Umständen habe sie kein Interesse mehr an der Feststellung, dass ihr der Status einer Luftfahrtgesellschaft im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV zukomme, sei doch nur noch ein abgeschlossener Zeitraum in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht zu beurteilen. Entsprechend sei die Beschwerdeführerin auf das Steuerveranlagungsverfahren zu verweisen. Das Eventualbegehren begründet die ESTV im wesentlichen mit denselben Argumenten, welche sie bereits ihrem Einspracheentscheid zugrundegelegt hat.

Mit Eingabe vom 14. Oktober 1996 reichte die ESTV bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission den von ihr an diesem Tag gegenüber der X SA aufgrund der Ergänzungsabrechnung vom 13. September 1996 - betreffend die Steuerperioden 1. bis 4. Quartal 1995 - erlassenen Leistungsentscheid ein.

Aus den Erwägungen:

1.a. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission beurteilt als Beschwerdeinstanz Einspracheentscheide der ESTV (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021, in Verbindung mit Art. 53 MWSTV). Das Verfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG nach diesem Gesetz.

b. (...)

2.a. Nach Art. 51 Abs. 1 Bst. f MWSTV trifft die ESTV von Amtes wegen oder auf Verlangen des Steuerpflichtigen einen Entscheid, wenn für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung der Steuerpflicht, der Steuerschuld, des Anspruchs auf Vorsteuerabzug usw. beantragt wird oder als geboten erscheint. Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um eine Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein 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 (bzw. eine Leistungsverfügung) 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, S. 109 f. Nr. 36). Der Begriff des schutzwürdigen Interesses gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dabei nach dem Grundsatz der Einheit des Prozesses in gleichem Sinne auszulegen wie bei der Anwendung der Vorschriften über die Beschwerdelegitimation gemäss Art. 48 Bst. a VwVG und Art. 103 Bst. a des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943 (OG, SR 173.110; BGE 114 V 202 E. 2c mit weiteren Hinweisen). Da das Verwaltungsverfahren des Bundes nur Verfügungen des materiellen Verwaltungsrechts als Anfechtungsobjekte vorsieht (vgl. insbesondere Art. 1 Abs. 1 und 5 VwVG), kann ein zur Beschwerdeerhebung legitimierendes Rechtsschutzinteresse von vornherein nur angenommen werden, wenn eine solche Verfügung des materiellen Verwaltungsrechts, das heisst eine verbindliche, durchsetzbare und nicht ohne weiteres umstössliche, für die Beteiligten bindende und auch für Dritinteressierte massgebende Regelung eines konkreten Rechtsverhältnisses (vgl. Fritz Gygi, Über die anfechtbare Verfügung, in: Berner Festgabe zum Schweizerischen Juristentag 1979, Bern/Stuttgart 1979 [im folgenden: anfechtbare Verfügung], S. 520) in Frage steht. Insbesondere darf nicht umgekehrt überall dann und dort eine anfechtbare

Verfügung angenommen werden, wo ein Rechtsschutzinteresse an der Anfechtung einer Verwaltungshandlung oder -äusserung anerkannt werden könnte (Gygi, anfechtbare Verfügung, S. 521). Diese Grundsätze gelten sinngemäss auch für den Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung. Ein solcher Anspruch kann mithin nur bejaht werden, wenn der Entscheid über das Gesuch dazu führt, dass ein konkretes und individuelles Rechtsverhältnis zwischen mindestens zwei beteiligten Rechtssubjekten verbindlich geregelt wird, und zwar gestützt auf öffentliches Recht des Bundes (vgl. Art. 5 Abs. 1 VwVG; Gygi, anfechtbare Verfügung, S. 520). Auch die Feststellungsverfügung kann mithin immer nur eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG sein (vgl. auch Art. 25 Abs. 1 VwVG). Dies bedeutet im weiteren, dass die festzustellende Rechtsfrage nicht rein theoretischer Natur sein darf, sondern einen Zusammenhang mit zu beurteilenden tatsächlichen Gegebenheiten aufweisen muss. Die Feststellungsverfügung kann im weiteren auch nicht dazu benutzt werden, Normen abstrakt, unabhängig von einer konkreten Anwendung, zu prüfen (Alfred Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zürich 1993, S. 68 Rz. 91 mit Hinweisen). Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass Gegenstand einer Feststellungsverfügung einzig eine Anwendung von Verwaltungsrecht im Einzelfall, auf einen konkreten Tatbestand und gegenüber einer bestimmten Person sein kann, das heisst eine konkrete Berechtigung oder Verpflichtung, die sich aus einem bestimmten Sachverhalt für einen bestimmten Bürger aufgrund der einschlägigen Verwaltungsrechtssätze ergibt (Urs Gueng, *Zur Tragweite des Feststellungsanspruchs* gemäss Art. 25 VwVG, *Schweizerische Juristen-Zeitung* [SJZ] 1971, S. 371). Dabei kann es sich immer nur um einen Ausschnitt aus dem individuell-konkreten Rechtsstatus des Petenten handeln (Peter Saladin, *Das Verwaltungsverfahren des Bundes*, Basel/Stuttgart 1979, S. 96 f.).

Eine Feststellungsverfügung kann allerdings nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts auch die verwaltungsrechtlichen Folgen erst in Aussicht genommener Tatbestände zum Gegenstand haben (BGE 121 II 479 E. 2d, 108 Ib 546 E. 3; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 42 S. 341 E. 6b, 62 S. 567 E. 2 mit Hinweisen). Diesfalls muss das zu beurteilende Rechtsverhältnis als hinreichend konkretisiert gelten, wenn der Sachverhalt, dessen Verwirklichung geplant ist, genügend bestimmt ist. Falls es sich dabei um Vorgänge handelt, welche sich voraussichtlich immer wieder in gleichartiger Weise wiederholen, müssen zumindest deren typischen und wesentlichen Merkmale feststehen.

b. Der Erlass einer Feststellungsverfügung fällt grundsätzlich nur in Betracht, wenn der Gesuchsteller im konkreten Falle seine Interessen nicht ebensogut mit dem Begehren um Erlass einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung wahren kann (BGE 108 Ib 546 E. 3 mit Hinweis). Da sich der Leistungsentscheid gerade im Steuerrecht regelmässig nur auf einen begrenzten, abgeschlossenen Zeitraum beziehen kann, ist im übrigen auch dann ein Feststellungsentscheid zu erlassen, wenn in bezug auf ein andauerndes Rechtsverhältnis in präjudizieller Weise ebenso künftige Leistungen zu beurteilen sind. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn grundlegende Rechtsfragen vorweg gelöst werden können und damit auf die Einleitung eines unter Umständen aufwendigen Verfahrens verzichtet werden kann (Kölz/Häner, a. a. O., S. 68 f. Rz. 92).

c. Adressat einer Verfügung im materiellen Sinn ist, wer aus dem durch die Verfügung zu regelnden (öffentlichrechtlichen) Rechtsverhältnis berechtigt oder verpflichtet werden soll. Er ist - zusammen mit dem Urheber der Verfügung - Hauptpartei des Verfahrens (vgl. Fritz Gygi, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, 2. Aufl., Bern 1983 [im folgenden: *Bundesverwaltungsrechtspflege*], S. 148). Nach Lehre und Rechtsprechung setzt allerdings der Anspruch auf Erlass einer Verfügung nicht voraus, dass die anspruchstellende Person auch materielle Verfügungsadressatin ist (BGE 98 Ib 53 ff.; Saladin, a. a. O., S. 97; Gygi, anfechtbare Verfügung, S. 520). Im Verwaltungsprozess können grundsätzlich auch nicht im geregelten Rechtsverhältnis stehende Dritte am Verfahren beteiligt sein (vgl. Art. 6 VwVG). Ihnen ist die Verfügung ebenfalls zu eröffnen (Art. 34 ff. VwVG), weshalb sie denn auch als Verfügungsadressaten im formellen Sinn bezeichnet werden. Auch ihnen steht das allgemeine Beschwerderecht (Art. 48 Bst. a VwVG; Art. 103 Bst. a OG) gegen die Verfügung zu. Als formeller Verfügungsadressat bzw. Drittbeschwerdeführer kommt indessen nur in Frage, wer ein eigenes, unmittelbares und ausreichend intensives - rechtliches oder auch tatsächliches (vgl. BGE 98 Ib 58 f. für die Leistungs- und Gestaltungsverfügung sowie BGE 114 V 203 für die Feststellungsverfügung) - Interesse am Erlass der Verfügung (bzw. an dem durch diese geregelten Gegenstand) oder an der Beschwerdeführung hat, soll doch insbesondere verhindert werden, dass sich das Drittbeschwerderecht zur Popularbeschwerde ausweitet (vgl. zum Ganzen Gygi, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, S. 148 f.).

3. Nach Art. 15 Abs. 2 Bst. g und h MWSTV sind die folgenden Leistungen - mit Anspruch auf Vorsteuerabzug - von der Steuer befreit:

«(...)

g. Beförderungen im Luftverkehr, bei denen nur der Ankunfts- oder der Abflugsort im Inland liegt;

h. Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen von Luftfahrzeugen, die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind; Lieferungen, Vermietungen, Instandsetzungen und Wartungen der in diese Luftfahrzeuge eingebauten Gegenstände oder der Gegenstände für ihren Betrieb; Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung dieser Luftfahrzeuge sowie Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind;»

Die Leistungen im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV, welche der Abwicklung des Luftverkehrs dienen, sind auch dann von der Steuer befreit, wenn die betreffenden Gegenstände in der Folge nicht exportiert werden bzw. wenn die Dienstleistungen im Inland genutzt werden, sofern sie nur einer Gesellschaft erbracht werden, welche hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig ist. Die Vermeidung einer Steuermulden in solchen Fällen erfolgt somit hier ausnahmsweise nicht durch Erhebung der Steuer mit anschliessendem Vorsteuerabzug durch den (unternehmerisch tätigen) Leistungsbezüger (Anrechnungsmethode), sondern - ähnlich wie früher bei der Warenumsatzsteuer - durch steuerfreien Durchlauf (Befreiungsmethode).

Den Entscheid, ob eine Leistung im Einzelfall steuerbefreit ist oder nicht, hat in erster Linie der Leistungserbringer zu treffen. Er ist als Steuerpflichtiger grundsätzlich selber und allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer verantwortlich (Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, S. 38).

4.a. Ausgangspunkt des vorliegenden Verfahrens bildete das Schreiben der Beschwerdeführerin an die ESTV vom 23. März 1995, worin sie die Verwaltung um Erlass einer Feststellungsverfügung betreffend die Frage, ob sie zum steuerfreien Leistungsbezug im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV befugt sei, ersuchte. Diesem Begehren entsprach die ESTV mit ihrem Feststellungsentscheid vom 28. April 1995. Ziff. 1 des Dispositivs dieses Entscheides lautet wie folgt: «Es wird festgestellt, dass

die X SA die Voraussetzungen für einen steuerfreien Bezug von Lieferungen und Dienstleistungen nach Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV nicht erfüllt». In Ziff. 1 der Erwägungen ihres Einspracheentscheides vom 11. Dezember 1995 führte die ESTV sodann aus, soweit die Beschwerdeführerin in ihrer gegen den Entscheid vom 28. April 1995 gerichteten Einsprache vom 26. Mai 1995 geltend machen wolle, die von ihr erzielten Umsätze aus der Vercharterung von Luftfahrzeugen seien nach Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV von der Steuer befreit, sei auf das Begehren nicht einzutreten, denn eine Feststellungsverfügung sei nur in Bezug auf die Frage, ob Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV auf die Beschwerdeführerin Anwendung finde, verlangt worden; einem Grundsatz der allgemeinen

Prozessrechtslehre zufolge dürfe der Streitgegenstand im Laufe des Rechtsmittelzuges weder erweitert noch qualitativ verändert werden. Gegenstand des Einspracheverfahrens bildete somit ebenfalls bloss die Frage, ob die Beschwerdeführerin zum steuerfreien Leistungsbezug im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV berechtigt sei. Mit der vollumfänglichen Abweisung der Einsprache und der ausdrücklichen Bestätigung des Entscheides vom 28. April 1995 wurde die Feststellung, dies sei nicht der Fall - und nur diese - auch zum Inhalt des Dispositivs des Einspracheentscheides erhoben. Auch in der Beschwerde vom 29. Januar 1996 wird sodann bloss beantragt, der Status der Beschwerdeführerin als Luftfahrtgesellschaft gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV sei zu bestätigen, was in dem Sinne zu verstehen ist, dass die Beschwerdeführerin die Feststellung anstrebt, sie sei zum steuerfreien Leistungsbezug gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV berechtigt. In dieser Form ist das Feststellungsbegehren wiederum identisch mit dem bereits im Gesuch vom 23. März 1995 gestellten, welches denn auch allein durch die ESTV beurteilt worden ist.

b. Die ESTV vertritt die Auffassung, auf das Beschwerdebegehren könne nicht eingetreten werden, weil die Beschwerdeführerin mangels Betriebsbewilligung kein aktuelles Interesse mehr an der Feststellung habe, dass ihr der Status einer Luftfahrtgesellschaft zukomme. Wenn wie hier ein abgeschlossener Zeitraum zu beurteilen sei, könnten ausschliesslich Leistungs- und Gestaltungsverfügungen erlassen werden. Die ESTV hat denn auch in der Zwischenzeit, mit Entscheid vom 14. Oktober 1996, die Beschwerdeführerin verpflichtet, ihr für die Steuerperioden 1. bis 4. Quartal 1995 den Betrag von Fr. 14 190 391.- zuzüglich Verzugszins zu bezahlen. Zur Begründung dieses Entscheides hat sie angeführt, das Verchartern von Flugzeugen im Inland gelte als steuerbare Lieferung, wobei die Befreiungsvorschriften von Art. 15 Abs. 2 Bst. g und h MWSTV nicht zur Anwendung gelangten. Der steuerpflichtige Charterer, welcher die Flugzeuge für steuerbare Umsätze verwende, könne jedoch den Vorsteuerabzug geltend machen. Dieser Entscheid betrifft offensichtlich durchwegs Leistungen, welche die Beschwerdeführerin erbracht hat (Vercharterungen von Flugzeugen und gewisse Nebenleistungen) und welche nach Auffassung der ESTV nicht von der Steuer befreit sind,

weil es sich weder um Beförderungen im Luftverkehr, bei denen nur der Ankunfts- oder der Abflugsort im Inland liegt, noch um Vercharterungen von Luftfahrzeugen oder andere Leistungen an eine hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätige Luftfahrtgesellschaft handle. Die ESTV hat insoweit zu Recht einen Leistungsentscheid getroffen. Die Beschwerdeführerin hätte zweifellos kein schützenswertes Interesse (mehr), dass zu der Frage, ob die betreffenden von ihr erbrachten Leistungen von der Steuer befreit sind oder nicht, in Form eines Feststellungsentscheides Stellung genommen würde, soll doch jedenfalls dann, wenn lediglich ein vergangener, abgeschlossener Zeitraum in bestimmter Hinsicht zu beurteilen ist, nach Möglichkeit eine Gestaltungs- oder Leistungsverfügung und nicht eine Feststellungsverfügung getroffen werden (BGE 114 V 203 E. 2c, 108 Ib 546 E. 3; Kölz/Häner, a. a. O., S. 68 f. Rz. 92; Gueng, a. a. O., S. 373 f.).

c. Im vorliegenden Verfahren geht es indessen nicht um die Frage der Steuerbarkeit der von der Beschwerdeführerin selber erbrachten Leistungen, sondern darum, ob die Beschwerdeführerin zum steuerfreien Leistungsbezug berechtigt sei oder nicht. Diese Frage gehört - soweit aus den Akten ersichtlich - nicht zum Streitgegenstand des mit Entscheid vom 14. Oktober 1996 eingeleiteten zweiten Verfahrens zwischen der ESTV und der Beschwerdeführerin. Daher kann auch nicht gesagt werden, mit dem Erlass des zweiten Entscheides sei das Interesse der Beschwerdeführerin an der Beurteilung ihres Feststellungsbegehrens ohne weiteres dahingefallen. Die ESTV geht zwar offenbar davon aus, eine Chartergesellschaft erbringe keine Beförderungsleistungen im grenzüberschreitenden Luftverkehr und könne daher eo ipso auch nicht als hauptsächlich im internationalen Verkehr tätige Fluggesellschaft gelten. Die Voraussetzungen der beiden Steuerbefreiungstatbestände sind jedoch nach dem Verordnungswortlaut keineswegs deckungsgleich, hängt doch die Befreiung in einen Falle davon ab, ob eine «Beförderung im grenzüberschreitenden Luftverkehr» vorliegt (Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV) und im andern Falle davon, ob die Leistung von einer «hauptsächlich im internationalen Verkehr tätigen Fluggesellschaft» erbracht wird (Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV). Daher kann der Beschwerdeführerin ein Interesse daran, dass auch über die Frage des steuerfreien Leistungsbezuges gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV entschieden wird, jedenfalls nicht bereits deshalb abgesprochen werden, weil die ESTV den Leistungsentscheid vom 14. Oktober 1996 getroffen hat.

5.a. Es stellt sich weiter die Frage, ob das Feststellungsinteresse der Beschwerdeführerin infolge der Einstellung ihrer Tätigkeit im Bereich des gewerbsmässigen Flugverkehrs weggefallen ist, wie die ESTV dies annimmt. Dieser Punkt kann indessen offengelassen werden, wenn sich herausstellen sollte, dass die ESTV zu Unrecht auf das Gesuch der Beschwerdeführerin vom 23. März 1995 um Erlass einer Feststellungsverfügung eingetreten ist. Diese Frage ist daher im Rahmen der von Amtes wegen vorzunehmenden Prüfung der Sachurteilsvoraussetzungen (Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, S. 73; Kölz/Häner, a. a. O., S. 111 f. Rz. 184) vorab zu untersuchen.

b.aa. Für die richtige Versteuerung seiner Umsätze ist wie bereits gesagt grundsätzlich der steuerpflichtige Leistungserbringer selber verantwortlich (vgl. E. 3 hiavor). Der ESTV obliegt bloss die Kontrolle der Steuerabrechnungen und -ablieferungen seitens der Steuerpflichtigen (Art. 50 MWSTV). Während bei der Warenumsatzsteuer der Bezug von Wiederverkaufswaren und Werkstoffen durch Grossisten gegen Abgabe einer Verwendungserklärung (sogenannte Grossistenerklärung) steuerfrei erfolgen konnte (Art. 14 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 bis 6 des Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 [WUSiB], SR 641.20 alte Fassung, BS 6 173 ff.) und je nach Verwendung der Ware durch den Abnehmer unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung gelangten (6,2% für Detaillieferungen und 9,3% für Engroslieferungen; vgl. Art. 19 in Verbindung mit Art. 15 Abs. 3 WUSiB), hat bei der Mehrwertsteuer die Art der Verwendung der Leistung durch den Bezüger ebensowenig einen Einfluss auf Bestand und Umfang der Steuerpflicht beim Leistungserbringer wie irgendwelche andern Faktoren auf Seiten des Leistungsempfängers. Dieser Grundsatz wird zwar in Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV durchbrochen, indem die in dieser Bestimmung vorgesehene

Steuerbefreiung (unter anderem) von bestimmten Eigenschaften des Bezügers («Luftfahrtgesellschaften ..., die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind») abhängig gemacht wird (vgl. E. 3 hiavor). Im Gegensatz zum Warenumsatzsteuerrecht bleibt jedoch die Verantwortung für die korrekte Versteuerung der entsprechenden Umsätze vollumfänglich beim Leistungserbringer (vgl. aber immerhin Art. 14 Abs. 5 WUSiB). Einzig dieser kann denn auch seitens der ESTV gegebenenfalls ins Recht gefasst werden, soweit die korrekte steuerliche Erfassung dieser Umsätze in Frage steht.

bb. Im übrigen wurde auch schon unter dem Recht der Warenumsatzsteuer angenommen, dass der liefernde Grossist nicht

verpflichtet sei, die Grossistenerklärung seines Abnehmers zu berücksichtigen; ob er dies tun wolle, sei eine reine Frage des privaten Rechts (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983/92, S. 219 Rz. 498). Dasselbe gilt nun aber mutatis mutandis zweifellos auch bei der Mehrwertsteuer. Zwar soll diese als allgemeine Konsumsteuer nicht den Unternehmer, sondern eben den privaten Endkonsumenten belasten. Dementsprechend gehört auch das Prinzip der Steuerüberwälzung zu den systemtragenden Grundsätzen der Steuer (Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 11. Juli 1996 in Sachen T. AG gegen ESTV, SRK 23/1995, E. 5a, 7b und 8, erwähnt in MWST-Journal 2/1996, S. 94; vgl. Jean-Marc Rivier, L'interprétation des règles de droit qui régissent la Taxe à la Valeur ajoutée, ASA 63, S. 356 f.). Dies bedeutet nun aber nicht, dass der Unternehmer kraft öffentlichen Rechts verpflichtet werden könnte, die Steuer zu überwälzen, das heisst den Preis für seine Leistungen anders anzusetzen, je nachdem, ob diese der Steuer unterliegen oder nicht. Letztlich bezahlt der Abnehmer den Preis, der sich

aus Angebot und Nachfrage bildet. Der Gesetzgeber kann deshalb die Überwälzung der Umsatzsteuer wirksam weder vorschreiben noch verbieten (Metzger, a. a. O., S. 423 Rz. 1084). Aus diesem Grunde kann die ESTV auch nicht auf die Preisgestaltung im Verhältnis zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger Einfluss nehmen. So wäre es ihr insbesondere auch verwehrt, einen Steuerpflichtigen mittels Verfügung zu verpflichten, bei Leistungen, welche unter die Steuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV fallen, einen tieferen Bruttopreis zu verlangen. Weil das Verhältnis zwischen Leistendem und Leistungsbezüger ausschliesslich privatrechtlicher Natur ist, was denn auch in Art. 28 Abs. 6 MWSTV dadurch zum Ausdruck gebracht wird, dass für Streitigkeiten über die Steuerüberwälzung ausschliesslich die Zivilgerichte als zuständig erklärt werden, kommt der ESTV in diesem Bereich ganz generell keine Verfügungskompetenz zu. Dies ergibt sich im übrigen auch bereits aus Art. 5 Abs. 1 VwVG, gelten doch nach dieser Bestimmung nur Anordnungen der Behörden im Einzelfall, die sich auf öffentliches Recht des Bundes stützen und bestimmte verbindliche Anordnungen treffen, als Verfügungen.

cc. Anders verhält es sich diesbezüglich bei der Verrechnungssteuer, wo die Überwälzung zwingend vorgeschrieben ist und wo zwischen dem Verrechnungssteuerpflichtigen und dem Empfänger der steuerbaren Leistung (= Rückgriffsschuldner) ein öffentlichrechtliches Schuldverhältnis begründet wird (Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 [VStG], SR 642.21; Walter Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, S. 392 N. 1.3 zu Art. 14 VStG; vgl. auch Art. 46 Abs. 1 VStG). Entsprechend wird denn auch der Empfänger einer der Verrechnungssteuer unterliegenden Leistung als legitimiert erachtet, den Erlass eines Entscheides über die Regresspflicht sowie über die diese begründende Steuerpflicht zu verlangen bzw. gegen einen solchen Entscheid Beschwerde zu führen. Auch wenn ein solcher Entscheid gegenüber dem Steuerpflichtigen getroffen wird, gilt der Regresspflichtige als befugt, selbständig Einsprache und Beschwerde zu erheben (Pfund, a. a. O., S. 401 ff. N. 4.2 und 4.3 zu Art. 14 Abs. 1 VStG). Diese Rechtsprechung lässt sich indessen nicht auf die Umsatzsteuer übertragen, weil eben die Überwälzung dort nicht kraft öffentlichen Rechts vorgeschrieben ist, sondern

vollumfänglich der privatrechtlichen Vereinbarung anheimgestellt wird. Mangels öffentlichrechtlicher Überwälzungspflicht und mangels entsprechender Verfügungsbefugnis der Verwaltung hat der Leistungsbezüger von vornherein gar nicht die Möglichkeit, die Durchführung eines Verwaltungsverfahrens zu dieser Frage zu verlangen. Weil er zudem als Leistungsempfänger nur indirekt, über eine ausschliesslich privatrechtlich geregelte Beziehung, von den Folgen der Steuerpflicht des Leistungserbringers betroffen ist, kann ihm auch nicht die Legitimation zuerkannt werden, einen Entscheid darüber zu verlangen, ob eine an ihn erbrachte Leistung beim Erbringer derselben der Mehrwertsteuer unterliegt oder nicht bzw. einen entsprechenden Entscheid (als Verfügungsadressat im formellen Sinne; vgl. E. 2c hiuvor) (mit-)anzufechten. Er fehlt ihm insoweit ein eigenes, unmittelbares und ausreichend intensives Interesse am Erlass einer Verfügung bzw. an der Beschwerdeführung, wobei dies nicht nur für eine entsprechende Leistungs-, sondern auch für eine Feststellungsverfügung gilt.

c. Im Falle der in Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV umschriebenen Leistungen an Luftfahrtgesellschaften, die hauptsächlich im internationalen Verkehr tätig sind, liegt zwar insofern eine besondere Situation vor, als die Steuerfreiheit dieser Leistungen von persönlichen Merkmalen des Leistungsbezügers abhängig gemacht wird. Es liesse sich daher die Auffassung vertreten, die Mehrwertsteuerverordnung räume den in Frage stehenden Luftfahrtgesellschaften gewissermassen ein auf dem öffentlichen Recht beruhendes subjektives Recht auf steuerfreien Leistungsbezug ein. Dies würde jedoch nichts daran ändern, dass auch die Luftfahrtgesellschaft im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV ihren Anspruch auf steuerfreie Belieferung bzw. Versorgung mit Dienstleistungen gegenüber dem Leistungserbringer geltend machen und durchsetzen müsste und dass dieser kraft öffentlichen Rechts nicht verpflichtet werden könnte, den ihm aufgrund der Steuerfreiheit der entsprechenden Leistungen zukommenden Vorteil dem Bezüger weiterzugeben. Das Verhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger bliebe nach wie vor vom Privatrecht beherrscht. Somit kann die ESTV auch im Anwendungsbereich der Steuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV keine

Verfügungen erlassen, welche dieses Verhältnis beschlagen, denn insoweit kann sie eben nicht ein Rechtsverhältnis in verbindlicher und erzwingbarer Weise regeln. Sie kann bloss im Einzelfall eine Anordnung darüber treffen, ob für bestimmte (oder allenfalls bestimmbar) Leistungen eines konkreten Leistungserbringers an eine Luftfahrtgesellschaft die Mehrwertsteuer zu entrichten ist oder nicht. Eine derartige Verfügung kann sich indessen ausschliesslich gegen den Leistungserbringer richten, denn nur diesem gegenüber kann die ESTV allfällige Steueransprüche geltend machen (Ist der Bezüger selber mehrwertsteuerpflichtig, so kann ihm gegenüber allenfalls eine Verfügung betreffend die Zulässigkeit des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit der bezogenen Leistung getroffen werden. Allenfalls kann insoweit vorfrageweise über die Steuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV entschieden werden). Auch hier kann dem Leistungsbezüger mangels eines eigenen, unmittelbaren und ausreichend intensiven Interesses nicht das Recht eingeräumt werden, als Verfügungsadressat im formellen Sinn den Erlass einer solchen Verfügung gegenüber dem Leistenden zu bewirken oder eine entsprechende Verfügung anzufechten. In diese Richtung geht denn auch

BGE 121 II 480 E. 2d in fine, wo das Bundesgericht bezweifelt, ob ein nicht Steuerpflichtiger einen Feststellungsentscheid verlangen könnte, die Frage allerdings letztlich offenlässt.

d. Man kann sich schliesslich fragen, ob es nicht möglich wäre, eine besondere Verfügung in dem Sinne zu treffen, dass in allgemeiner und für alle Leistungserbringer gültiger Weise festgestellt würde, dass eine konkrete Luftfahrtgesellschaft steuerfrei beliefert werden darf. Die Leistenden wären diesfalls zwar weiterhin nicht aus öffentlichem Recht verpflichtet, den aus der Befreiung resultierenden Steuervorteil weiterzugeben. Die ESTV könnte ihnen hingegen im Einzelfall nicht mehr entgegenhalten, die Leistungsbezügerin sei nicht eine Luftfahrtgesellschaft im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV. Eine ähnliche Regelung besteht etwa in Deutschland (vgl. § 4 Nr. 2 und 8 Abs. 2 des deutschen Umsatzsteuergesetzes [UStG-D]), wird doch dort eine offizielle und publizierte Liste der zum steuerfreien Bezug befugten Luftfahrtunternehmen geführt. Bis zur Aufnahme in diese Liste wird dem Unternehmer durch das zuständige Finanzamt ein entsprechender schriftlicher Bescheid erteilt, wovon dieser anderen Unternehmern Kopien übersenden und sie auf diese Weise über seine Berechtigung zum steuerfreien Bezug unterrichten kann (Handbuch zur Umsatzsteuer 1995, München 1996, Rz. 32 und 33 zu § 8 UStG-D). Eine solche Lösung mag aus Gründen der Rechtssicherheit als wünschenswert erscheinen; sie läge nicht zuletzt auch im Interesse der verschiedenen Leistungserbringer, denn so könnten diese das Risiko vermeiden, einer Luftfahrtgesellschaft allenfalls zu Unrecht Leistungen steuerfrei zu erbringen

und dann nachträglich mit entsprechenden Steuernachforderungen konfrontiert zu werden. Sie muss indessen daran scheitern, dass eine Rechtsgrundlage für eine solche Verfügung nicht besteht. Da es um die für eine unbestimmte Zahl von Adressaten verbindliche Regelung eines konkreten Einzelfalls ginge, hätte man es mit einer Allgemeinverfügung zu tun. Eine solche ist indessen im Verwaltungsverfahren des Bundes nicht in allgemeiner Weise vorgesehen. Sie bedürfte mithin einer ausdrücklichen spezialgesetzlichen Grundlage, zumal zusätzlich eine ganze Reihe von Sonderfragen (Form der Eröffnung; evtl. Einrichtung eines besonderen Registers; Gültigkeitsdauer der Verfügung und eventuelle Verlängerung derselben; Modalitäten des Widerrufs usw.) geregelt werden müsste. Eine solche Grundlage besteht nun aber in der Mehrwertsteuerverordnung unbestrittenemassen nicht.

e. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin nicht legitimiert ist, eine Feststellungsverfügung betreffend die Frage, ob sie zum steuerfreien Leistungsbezug im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV berechtigt ist, zu verlangen. Unter dem geltenden Recht besteht einzig die Möglichkeit, diesbezüglich einen Entscheid gegenüber dem Leistungserbringer selber zu treffen. Weigert sich die Luftfahrtgesellschaft, diesem den geforderten Steuerbetrag zu bezahlen, so muss der Zivilrichter angerufen werden, welcher dann gegebenenfalls vorfrageweise über die Steuerbarkeit der in Frage stehenden Leistung zu entscheiden hat bzw. das Verfahren bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Steuerentscheides gegenüber dem Leistungserbringer aussetzen wird.

Dementsprechend ist die ESTV zu Unrecht auf das Gesuch der Beschwerdeführerin vom 23. März 1995 um Erlass eines Entscheides eingetreten. Weder ihr Entscheid vom 28. April 1995 noch ihr Einspracheentscheid vom 11. Dezember 1995 stellen Verfügungen im Sinne von Art. 5 VwVG dar, weil sie nicht ein öffentlichrechtliches Rechtsverhältnis in verbindlicher und erzwingbarer Weise regeln. Dementsprechend kann auch auf die Beschwerde vom 29. Januar 1996 nicht eingetreten werden (vgl. BGE 102 V 148 ff.). Die Bedenken der Beschwerdeführerin, wonach der Entscheid bzw. Einspracheentscheid der ESTV eine präjudizielle Wirkung haben könnte, falls auf die Beschwerde nicht eingetreten wird, erweisen sich unter diesen Umständen als unbegründet. Weil die als Entscheid bzw. Einspracheentscheid bezeichneten Schriftstücke der ESTV kein Rechtsverhältnis verbindlich regeln und damit gar keine Verfügungen im Sinne von Art. 5 VwVG darstellen, können sie selbstverständlich auch keinerlei Rechtswirkungen entfalten. Im Rahmen des mit Leistungsentscheid vom 14. Oktober 1996 eingeleiteten Veranlagungsverfahrens wird die ESTV im übrigen auch die der Beschwerdeführerin zustehenden Vorsteuerabzüge zu ermitteln haben. In diesem Zusammenhang wird sich dann allenfalls die Frage stellen, ob die der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen seitens der Erbringer zu Recht versteuert worden sind, so dass die Steuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV wenigstens in dieser indirekten Weise zum Gegenstand des Verfahrens gemacht werden kann.

Wenn die Beschwerdeführerin von Anfang an nicht legitimiert war, den Erlass einer Feststellungsverfügung zu verlangen, stellt sich die Frage eines nachträglichen Wegfalls der Beschwerdelegitimation von vornherein nicht mehr.

Dokumente der SRK