

24

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I i. S. X.
gegen Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)
A-1347/2006 vom 20. April 2007

Mehrwertsteuer. Unterscheidung zwischen Gemeinwesen und übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts.

Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV.

Der Begriff « Gemeinwesen » in Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV ist nicht deckungsgleich mit « übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts » gemäss Satz 1. Die Pensionskassen für Geistliche und Angestellte sind keine Gemeinwesen im engeren Sinne von Satz 2 (E. 3.1–3.2). Die an sie erbrachten administrativen Leistungen der Beschwerdeführerin sind folglich nicht steuerbefreit (E. 3.3).

Taxe sur la valeur ajoutée. Distinction entre les collectivités publiques et les autres institutions de droit public.

Art. 17 al. 4 deuxième phrase OTVA.

La notion de « collectivités publiques » présente à l'art. 17 al. 4 deuxième phrase OTVA n'est pas identique à celle « d'autres institutions de droit public » selon la première phrase. Les caisses de pension en faveur d'ecclésiastiques et d'employés ne constituent pas des collectivités publiques au sens étroit de la deuxième phrase (consid. 3.1–3.2). Les prestations administratives qui leur sont fournies par la recourante ne sont par conséquent pas exonérées (consid. 3.3).

Imposta sul valore aggiunto. Distinzione tra le collettività pubbliche e gli altri enti di diritto pubblico.

Art. 17 cpv. 4 seconda frase OIVA.

La definizione di « collettività pubblica » contenuta nell'art. 17 cpv. 4 seconda frase OIVA non è identica alla definizione di « altri enti di diritto pubblico » figurante nella prima frase. Le casse pensioni per gli ecclesiastici e gli impiegati non sono collettività pubbliche nel senso stretto della seconda frase (consid. 3.1–3.2). Le prestazioni amministrative fornite alle casse

pensioni dalla ricorrente non sono di conseguenza esenti dall'imposta (consid. 3.3).

Im Januar 1999 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) betreffend die X. (Körperschaft, Zentrale Dienste der katholischen Kirche eines Kantons) eine Steuerkontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob die ESTV für die Perioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999 mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 10. November 1999 eine Steuernachforderung im Betrag von Fr. 82'887.– zuzüglich Verzugszins und trug die X. rückwirkend per 1. Januar 1995 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein. Die ESTV hielt der X. im Wesentlichen vor, die administrativen Leistungen (Geschäftsführung), welche sie für die Pensionskasse A. und B. (für Geistliche und Angestellte der Kirche) sowie für den Verein C. erbringe, seien steuerbar und begründeten ihre subjektive Steuerpflicht ab 1. Januar 1995. Die X. beglich in der Folge die Steuernachforderung unter Vorbehalt der Rechtmässigkeit und liess sie bestreiten.

Die ESTV entschied am 14. Juni 2001, sie habe die X. zu Recht auf den 1. Januar 1995 ins Register für Steuerpflichtige eingetragen, und die X. habe zu Recht Fr. 82'887.– Mehrwertsteuern zuzüglich Fr. 8'023.– Verzugszinsen bezahlt. Zur Begründung verwies die Verwaltung auf ihre EA vom 10. November 1999. Mit Einsprache vom 18. Juli 2001 liess die X. beantragen, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und die bezahlten Steuerbeträge und Verzugszinsen zurückzuerstatten.

Mit Einspracheentscheid vom 24. Februar 2004 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Nachforderung in Höhe von Fr. 82'887.– Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszinsen im Betrage von Fr. 8'023.–.

Am 23. März 2004 lässt die X. bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde einreichen und die Anträge stellen, den Einspracheentscheid aufzuheben, die bezahlten Steuer- und Verzugszinsbeträge seien mit Vergütungszins zurückzuerstatten, und es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin in der Zeit vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 1999 nicht mehrwertsteuerpflichtig war.

Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) weist die Beschwerde, soweit es darauf eintritt, ab.

Aus den Erwägungen:

1.

1.1 (...)

1.2 Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich in den Jahren 1995 bis 1999. Die Bestimmungen der alten Mehrwertsteuerverordnung bleiben im vorliegenden Fall anwendbar (Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]).

1.3 Gemäss Art. 25 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 119 V 13 E. 2a, BGE 114 V 203; RENÉ A. RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Soweit die Beschwerdeführerin ihren Antrag Ziff. 3 formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an dessen Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachforderung, gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falles entschieden werden, ob die fraglichen Leistungen die subjektive Nachleistungspflicht der Beschwerdeführerin auslösten, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (siehe Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2A.90/1999 vom 26. Februar 2001 E. 1). Mit dieser Einschränkung ist auf die Beschwerde einzutreten.

2.

2.1 Steuerpflichtig ist, 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. 17 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV, AS 1994 1464]). Steuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbstständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV). Bund, Kantone und Gemeinden, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraute Personen und Organisationen sind für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher

Gewalt erbringen, nicht steuerpflichtig, auch wenn sie für solche Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten. Gemeinwesen, ihre Dienststellen sowie Zweckverbände von Gemeinwesen sind von der Steuerpflicht ausgenommen, soweit sie ausschliesslich Leistungen untereinander erbringen (Art. 17 Abs. 4 MWSTV).

2.2 Bei der Abklärung der Steuerpflicht eines Gemeinwesens bzw. dessen autonomer Dienststelle gemäss Satz 2 von Art. 17 Abs. 4 MWSTV ist gemäss Verwaltungspraxis zu beachten, dass ungeachtet der Umsatzhöhe keine subjektive Steuerpflicht besteht, soweit ausschliesslich für das eigene oder ein anderes Gemeinwesen Leistungen erbracht werden. Ist das Gemeinwesen bzw. die Dienststelle noch für übrige Dritte tätig, so ist die subjektive Steuerpflicht nur dann gegeben, wenn die beiden nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- der steuerbare Gesamtumsatz (Umsatz aus sämtlichen Leistungen an andere Dienststellen innerhalb des gleichen Gemeinwesens, Umsatz aus Leistungen an andere Gemeinwesen und Umsatz aus Leistungen an übrige Dritte) überschreitet die massgebenden Umsatzgrenzen (Art. 17 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV);
- die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an übrige Dritte übersteigen Fr. 25'000.– im Jahr.

Zu versteuern sind (nur) die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Dritte sowie die Umsätze aus gleichartigen Leistungen, die an andere Dienststellen des eigenen Gemeinwesens oder an andere Gemeinwesen erbracht werden. Der Begriff der Gleichartigkeit wird dabei weit gefasst (Branchenbroschüre Gemeinwesen, ESTV, Dezember 1994, Ziff. 4). Das BGER bestätigte implizit mit Urteil vom 28. Dezember 2005 (2A.197/2005 E. 7) die Rechtmässigkeit dieser Verwaltungspraxis (vgl. Urteil des BVGer A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 2.4).

2.3 Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut. Ist der Text nicht klar oder sind verschiedene Deutungen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit andern Bestimmungen zukommt. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1, BGE 129 II 114 E. 3.1). Namentlich bei neueren Texten kommt den Materialien eine besondere Stellung zu, weil veränderte Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis eine andere Lösung weniger nahe legen (BGE 128 I 288 E. 2.4).

Die Rechtsprechung lässt sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten und stellt nur dann allein auf das grammatikalische Element ab, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergibt (BGE 125 II 333 E. 5 mit Hinweisen). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 130 II 65 E. 4.2). Allerdings findet die verfassungskonforme Auslegung – auch bei festgestellter Verfassungswidrigkeit – im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranke (Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; BGE 131 II 697 E. 4.1, BGE 129 II 249 E. 5.4).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin grundsätzlich subjektiv steuerpflichtig im Sinne von Art. 17 Abs. 1 und 2 MWSTV werden kann. Ebenso einig sind sich die Verfahrensbeteiligten darin, dass die Beschwerdeführerin (...) als Gemeinwesen im Sinne von Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV zu gelten hat. Mit Recht anerkennt die Beschwerdeführerin überdies ausdrücklich, es handle sich bei den fraglichen administrativen Leistungen (Geschäftsführung), welche sie für die Pensionskasse A. und B. sowie für den Verein C. erbringt, um grundsätzlich steuerbare Umsätze. Nicht bestritten ist schliesslich, dass die Empfängerinnen der fraglichen Dienstleistungen als selbstständige juristische Personen des öffentlichen Rechts zu gelten haben und als solche unter *die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts* im Sinne von Art. 17 Abs. 4 Satz 1 MWSTV zu subsumieren sind.

Im Streit liegt indes die Frage, ob die Beschwerdeführerin diese Leistungen an *Gemeinwesen*, an Dienststellen von *Gemeinwesen* oder an Zweckverbände von *Gemeinwesen* im Sinne von Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV erbringt und deshalb dafür von der Steuerpflicht befreit ist. Mit andern Worten ist unter den Verfahrensbeteiligten umstritten, ob die fraglichen Pensionskassen sowie C. Gemeinwesen im Sinne von Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV darstellen.

3.2

3.2.1 Der Wortlaut von Satz 2 des in Rede stehenden Art. 17 Abs. 4 MWSTV setzt mit Bezug auf die hier entscheidrelevanten Begriffselemente (Gemeinwesen; Dienststellen von Gemeinwesen; Zweckverbände von Gemeinwesen) eine deutliche Differenz zu Satz 1 (die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts). Aus einer grammatikalischen Sicht erscheint offensichtlich, dass die Begriffe « Gemeinwesen » und « übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts » nicht deckungsgleich verwendet werden. Eine solche Deckungsgleichheit wird zwar von der Beschwerdeführerin

behauptet, findet jedoch in einer grammatikalischen Auslegung der Vorschrift keine Stütze.

Vielmehr ist der Begriff Gemeinwesen nach dem allgemeinen Sprachgebrauch eher den Bezeichnungen Bund, Kantone und Gemeinden (Satz 1) gleichzustellen. Nach Duden (Deutsches Universalwörterbuch, 4. Aufl., Mannheim/Leipzig/Wien/Zürich 2001) wird unter Gemeinwesen denn auch der « Gemeindeverband » oder der « Staat als öffentlich-rechtliches Gebilde » verstanden. Eine allgemeingültige Definition von Gemeinwesen ist der juristischen Literatur nicht zu entnehmen. Nach Gygi machen ebenfalls hauptsächlich der Bund, die Kantone und die Gemeinden das Gemeinwesen aus (FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 21, wengleich dazu noch öffentliche Körperschaften und Anstalten sowie andere Organisationen als Träger von Verwaltungsaufgaben kommen, die aber alle in einer rechtlichen Verbindung mit Bund, Kanton oder Gemeinde stehen).

Aus den Stiftungsurkunden der Pensionskasse A. und B. je vom 28. August 1991 ist zwar zu entnehmen, dass die Stiftungen mit Wirkung ab 1. Januar 1987 dem öffentlichen Recht unterstellt wurden (je Art. 1). Hinweise darauf, dass es sich um Gemeinwesen im engeren Sinn handelt, wie er sich aus einer grammatikalischen Auslegung von Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV ergibt, sind den Urkunden oder den entsprechenden gesetzlichen Grundlagen allerdings keine zu entnehmen.

3.2.2 Das Handeln in Ausübung hoheitlicher Gewalt im Sinne von Art. 17 Abs. 4 Satz 1 MWSTV wird vom objektiven Geltungsbereich der Mehrwertsteuer nicht erfasst (DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 192 ff.). Sinn und Zweck dieser Bestimmung besteht denn auch im Wesentlichen darin, das ausserhalb des mehrwertsteuerlichen Geltungsbereichs liegende hoheitliche Handeln des Staates oder jenes Subjektes, welches mit der Befugnis zum hoheitlichen Handeln ausgestattet ist, vom grundsätzlich steuerbaren gewerblichen Handeln abzugrenzen, welches durch den objektiven Geltungsbereich der Mehrwertbesteuerung erfasst wird (siehe RIEDO, a.a.O., S. 194 ff.).

Demgegenüber bezweckt Satz 2 innerhalb des gewerblichen Handelns des Gemeinwesens, also innerhalb des objektiven Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer, gewisse Leistungserbringer von der Steuerpflicht zu befreien, falls sie ausschliesslich Umsätze untereinander erbringen. Geregelt wird mithin ein völlig anderer Tatbestand.

Handelt das « Gemeinwesen » im Sinne von Satz 2 in einem aus mehrwertsteuerlicher Sicht diametral verschiedenen Bereich (gewerblich) als die « übrige Einrichtung des öffentlichen Rechts » im Sinne von Satz 1 (hoheitlich), dann drängt sich in einer teleologischen Auslegung der Vorschrift ein unterschiedliches Verständnis dieser im vorliegenden Fall relevanten Begriffe geradezu auf. Jedenfalls führt entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin eine Auslegung von Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV nach Sinn und Zweck nicht zum Schluss, Gemeinwesen seien mit den übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts deckungsgleich.

3.2.3 Zu keinem anderen Ergebnis führt eine systematische Auslegung. Die Mehrwertsteuer ist eine allgemeine Verbrauchsteuer und soll deshalb von Verfassungen wegen den Verbrauch möglichst umfassend besteuern. Entsprechend dürfen nach konstanter Rechtsprechung Einschränkungen des Steuerobjekts sowie des Steuersubjekts nur mit grosser Zurückhaltung angenommen werden. Steuerbefreiungsvorschriften wie Satz 2 von Art. 17 Abs. 4 MWSTV und insofern auch der Begriff Gemeinwesen werden in konstanter Rechtsprechung restriktiv ausgelegt (statt vieler: Entscheid der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.75 E. 4c; BGE 124 II 202). Im Lichte einer derart restriktiven Auslegung des Begriffs Gemeinwesen erscheint nicht gerechtfertigt, diesen mit den übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts gleich zu setzen.

Im systematischen Kontext verweist die Beschwerdeführerin ferner auf Art. 23 MWSTG und trägt vor, dieser fasse unter dem Rubrum Gemeinwesen die für die öffentlichen Haushalte geltenden Bestimmungen zusammen. Dort figurierten auch die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts, weshalb diese nach Auffassung des Gesetzgebers als Gemeinwesen zu gelten hätten. Ob eine Anwendung des Art. 23 MWSTG auf den vorliegenden Sachverhalt überhaupt – was als sehr zweifelhaft erscheint – zum Ergebnis führte, welches von der Beschwerdeführerin behauptet wird, kann letztlich offen bleiben. Denn der Gesetzgeber wollte mit Art. 23 MWSTG hinsichtlich der Steuerbefreiung von Leistungen unter Gemeinwesen die Praxis der ESTV zu Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV verankern (Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats [WAK-N] zur parlamentarischen Initiative [Parlamentarische Initiative Dettling, 93.461] über den Erlass eines Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer, ad Art. 21 Abs. 4). Diese Praxis geht – wie der vorliegende Fall aufzeigt – vom engeren Begriffsverständnis des Gemeinwesens aus, welches die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht umfasst. Insofern kann die Beschwerdeführerin im Kontext

des Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV mit Art. 23 MWSTG nichts zu ihrem Vorteil ableiten.

3.2.4 Hätte der historische Gesetzgeber mit Satz 2 von Art. 17 Abs. 4 MWSTV die gleichen Subjekte von der Steuerpflicht befreien wollen wie jene, die gemäss Satz 1 hoheitlich handeln, dann hätte er die nämlichen Begriffe gewählt. Den Materialien zu Art. 17 Abs. 4 MWSTV ist denn auch nicht der geringste Hinweis darauf zu entnehmen, der Gesetzgeber verstehe unter den unterschiedlichen Begriffen Gemeinwesen einerseits und übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts andererseits das Gleiche.

3.2.5 Nur der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle ergänzt, dass die vorliegende Auslegung von Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV mit der Verfassung besser im Einklang steht als die Auslegungsweise der Beschwerdeführerin. Anerkanntermassen grundsätzlich steuerbare Dienstleistungen an Pensionskassen werden entsprechend dem Allgemeinheitsgrundsatz der Mehrwertsteuer (E. 3.2.3 hievor) und unabhängig von subjektiven Merkmalen des Leistungserbringers oder -empfängers, und damit in rechtsgleicher Weise, mit Steuern belastet. Die Lesart der Beschwerdeführerin demgegenüber beeinträchtigt den Allgemeinheitsgrundsatz und befreit Leistungen von der Steuer, welche andere Erbringer in vergleichbaren Situationen zu versteuern bzw. welche andere Pensionskassen steuerbelastet zu beziehen hätten.

3.3 Steht nun fest, dass die Beschwerdeführerin die fraglichen Dienstleistungen nicht an Gemeinwesen im Sinne von Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV erbrachte, dann hat sie in der massgeblichen Zeit die Umsatzgrenzen für die subjektive Steuerpflicht (Art. 17 Abs. 1 bzw. Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV) unbestrittenermassen erreicht und gleichzeitig jeweils jährlich für über Fr. 25'000.– an andere Empfänger als Gemeinwesen geleistet. Insofern hat sie auch die fraglichen gleichartigen Leistungen an die C. zu versteuern, unabhängig davon, ob es sich bei dieser Leistungsempfängerin um ein Gemeinwesen im Sinne dieser Vorschrift handelt oder nicht (E. 2.2 hievor). Ob es sich bei der C. um ein solches Gemeinwesen handelt, braucht folglich nicht abschliessend beurteilt zu werden, wenngleich sie als Verein gemäss Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210; [...]) kaum darunter fallen dürfte; genauso offen bleiben kann unter diesen Umständen die Frage, ob die Beschwerdeführerin als Leistungserbringerin überhaupt unter diese Begriffsbestimmung fällt, wovon die Verfahrensbeteiligten einstimmig ausgehen (E. 3.1 hievor). Unterbleiben kann damit schliesslich auch die Abnahme der angebotenen Beweismittel.