

39

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i. S. X. AG gegen Eidgenössische Steuerverwaltung
A-1444/2006 und A-1445/2006 vom 22. Juli 2008

Mehrwertsteuer. Steuerliche Verselbständigung der ausländischen Betriebsstätte einer schweizerischen Gesellschaft. Steuerbarkeit von grenzüberschreitenden Leistungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte.

Art. 9 MWSTV. Art. 10 MWSTG.

Bestätigung der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung, wonach Hauptsitz und Betriebsstätten, welche in unterschiedlichen Ländern gelegen sind, für die Belange der Mehrwertsteuer als je selbständige Steuersubjekte gelten. Grenzüberschreitende Leistungen zwischen Betriebsstätten und Hauptniederlassung sind deshalb so zu behandeln, als ob sich selbständige Steuersubjekte gegenüberstünden. Sie können einen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch begründen (E. 4.1.1, 4.1.2).

Taxe sur la valeur ajoutée. Autonomie du point de vue fiscal de l'établissement à l'étranger d'une société suisse. Impossibilité de fournitures transfrontalières de prestations entre le siège principal et l'établissement.

Art. 9 OTVA. Art. 10 LTVA.

Confirmation de la pratique de l'Administration fédérale des contributions selon laquelle le siège principal et l'établissement qui se trouvent dans deux pays différents sont considérés comme deux sujets fiscaux autonomes aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée. Les fournitures de prestations transfrontalières entre les établissements et le siège principal doivent donc être traitées comme si deux différents sujets fiscaux étaient en présence. Ils peuvent effectuer des échanges de prestations au sens du droit de la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 4.1.1, 4.1.2).

Imposta sul valore aggiunto. Autonomia fiscale dello stabilimento d'impresa all'estero di una società svizzera. Imponibilità delle prestazioni transfrontaliere tra la sede principale e lo stabilimento d'impresa.

Art. 9 OIVA. Art. 10 LIVA.

Conferma della prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni secondo la quale la sede principale e gli stabilimenti d'impresa che si trovano in Paesi diversi sono considerati contribuenti autonomi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Le prestazioni transfrontaliere tra gli stabilimenti d'impresa e la sede principale devono pertanto essere trattate come se si trattasse di contribuenti autonomi. Queste possono essere qualificate come scambio di prestazioni assoggettate all'imposta sul valore aggiunto (consid. 4.1.1, 4.1.2).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) machte mit zwei Ergänzungsabrechnungen (EA) betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2002 verschiedene Steuerforderungen gegen die X. AG geltend, unter anderem wegen Dienstleistungsbezügen aus dem Ausland. Die X. AG, eine Bank mit Hauptsitz in Zürich, verfügt über mehrere Zweigniederlassungen im Ausland. Die ESTV vertrat die Ansicht, diese Zweigniederlassungen seien als Betriebsstätten und somit als verselbständigte Steuersubjekte zu qualifizieren. Die von den ausländischen Betriebsstätten aus erbrachten Revisionsleistungen für den Hauptsitz in Zürich stellten folglich einen steuerbaren Dienstleistungsbezug aus dem Ausland dar (Art. 9 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV, AS 1994 1464] bzw. Art. 10 Bst. a des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 [MWSTG, SR 641.20]). Mit zwei Entscheidungen vom 7. April 2003 und Einspracheentscheiden vom 16. März 2005 bestätigte die ESTV diese Steuerforderungen. Die gegen die Einspracheentscheide gerichtete Beschwerde der X. AG vom 2. Mai 2005 wird vom Bundesverwaltungsgericht (BVGer) abgewiesen.

Aus den Erwägungen:

4. Gesellschaftsrechtlich sind Zweigniederlassungen und Betriebsstätten Bestandteile der Hauptniederlassung (BGE 117 II 85 E. 3; MARTIN KOCHER, Die Holdinggesellschaft im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Grundsätzliche Aspekte unter Einbezug des « Konzern-Mehrwertsteuerrechts », Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 S. 627).

4.1.1 Aus mehrwertsteuerlicher Sicht werden nach der Praxis der ESTV Hauptsitz und Betriebsstätten, welche in unterschiedlichen Ländern gelegen sind, nicht als Betriebseinheit, sondern als je voneinander verschiedene, selbständige (potentielle) Steuersubjekte behandelt. Der grenzüberschreitende Leistungsaustausch zwischen einer Betriebsstätte und dem Sitz der Gesellschaft gilt als Ausenumsatz (zum MWSTG: Ziff. 1.5 Merkblatt Nr. 06 Grenzüberschreitende Dienstleistungen [MB Nr. 06] gültig seit 2001, ebenso Ziff. 1.5 der neuesten Fassung dieses MB gültig ab 1. Januar 2008; vgl. auch Ziff. 2.7 der Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 « Behandlung von Formmängeln »; zur MWSTV: Merkblatt Nr. 13 über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen [MB Nr. 13] Ziff. 6). Diese Praxis der ESTV ist namentlich auch für den Bezug von Dienstleistungen im Sinn von Art. 9 MWSTV und Art. 10 MWSTG anwendbar (vgl. zum MWSTG: Broschüre Nr. 14 « Finanzbereich » [BB Finanzbereich] Ziff. 2.2 S. 18; zur MWSTV: Broschüre Banken- und Finanzgesellschaften Ziff. 2.4; MB Nr. 13 Ziff. 6 i.V.m. Ziff. 9).

Anders als im innerschweizerischen Verhältnis erfolgt aufgrund dieser Praxis im grenzüberschreitenden Verhältnis eine mehrwertsteuerrechtliche Verselbständigung der Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte. Grenzüberschreitende Leistungen zwischen diesen und der Hauptniederlassung sind zu behandeln, als ob sich unabhängige Dritte gegenüberstünden; sie stellen mehrwertsteuerliche Leistungsaustausche dar. Von einer mehrwertsteuerlich unbeachtlichen Innenleistung wird nach der Praxis nur ausgegangen, wenn eine Einrichtung nicht als Betriebsstätte qualifiziert werden kann (Urteil des BVGer A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 4.1 [zwar aufgehoben durch das Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_510/2007 vom 15. April 2008, aber nicht bezogen auf diesen Punkt]; vgl. auch Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, Erläuternder Bericht, Eidgenössisches Finanzdepartement [EFD], Februar 2007 [im Folgenden « Bericht Vernehmlassungsvorlage »], S. 69 f., 247 f.; KOCHER, a.a.O., S. 627; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1024, 1049 f.; PER PROD'HOM, La notion de destinataire des services immatériels, Der Schweizer Treuhänder [ST] 2002 S. 263 [diese Praxis befürwortend]; JAN OLE LUUK, Grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte, ST 2005 S. 504; GERHARD SCHAFFROTH, Der Begriff der Leistung in der MWST, Steuer-Revue 2007 S. 834 [mit Kritik]; NICOLAS BUCHEL, L'établissement stable en matière de TVA, Revue de droit administratif et de droit fiscal 1997 S. 122 f., 126 [die Praxis befürwortend]).

4.1.2 Diese Praxis der ESTV erscheint zwar in der Tat (vgl. auch SCHAFROTH, a.a.O., S. 834) vor dem Hintergrund des im Abgaberecht besonders bedeutsamen Legalitätsprinzips (Art. 127 Abs. 1 und Art. 164 Abs. 1 Bst. d der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) als nicht gänzlich unproblematisch, zumal Broschüren und Merkblätter als Verwaltungsverordnungen unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die steuerliche Erfassung eines Sachverhaltes bilden können (BVGE 2007/41 E. 3.3, 4.1 und 7.4.2 mit weiteren Hinweisen). Ferner präsentiert sich die Rechtslage auch in einer grösseren Anzahl von Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) bzw. aufgrund der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) anders, was zu Doppel- oder Nichtbesteuerungen führen kann (vgl. Urteil des EuGH C-210/04 vom 23. März 2006 i. S. FCE Bank plc. Rz. 41; Bericht Vernehmlassungsvorlage, a.a.O., S. 247, 249; LUUK, a.a.O., S. 504 ff.).

Immerhin findet diese Praxis in der gesetzlichen Ausgestaltung der Gruppenbesteuerung eine gewisse Stütze. Danach können nur juristische Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden (vgl. Art. 22 MWSTG, Art. 17 Abs. 3 MWSTV). In den Materialien hierzu wird ausgeführt, dass bei international tätigen Unternehmensgruppen die Unternehmenseinheit auf die Umsätze zwischen Gesellschaften und Betriebsstätten mit Sitz in der Schweiz beschränkt wird und grenzüberschreitende Umsätze innerhalb der Konzerngruppe als gegenüber Dritten ausgeführt gelten (Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative « Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer » [Dettling], BBl 1996 V 713 ff. [im Folgenden: Bericht WAK], S. 759 zu Art. 20 [später Art. 22] Abs. 3 MWSTG; ferner Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 zu Art. 17 Abs. 3 MWSTV). Der Grundsatz, dass bei der Gruppenbesteuerung generell nur Umsätze zwischen Unternehmen bzw. Betriebsstätten in der Schweiz erfasst werden, und die fragliche Praxis der ESTV betreffend Betriebsstätten beruhen auf ähnlichen Prämissen, nämlich der unterschiedlichen Behandlung von Umsätzen einer « Gruppe » mit und ohne Grenzüberschreitung. In Art. 22 Abs. 1 MWSTG und Art. 17 Abs. 3 MWSTV sowie in den zitierten Materialien scheint gewissermassen unterstellt zu werden, dass Betriebsstätten im grenzüberschreitenden Verhältnis speziell (nämlich selbständig) behandelt werden – andernfalls deren Erwähnung nicht erklärbar wäre.

Hinzu kommt, dass diese Praxis im Rahmen der Revision des MWSTG ins formelle Recht überführt werden soll. Die Vorarbeiten und Materialien zu einer bevorstehenden Gesetzesrevision dürfen für die Auslegung des bis-

herigen Rechts grundsätzlich berücksichtigt werden, dies jedenfalls, wenn das geltende System nicht prinzipiell geändert und der bestehende Rechtszustand lediglich konkretisiert oder Lücken des geltenden Rechts ausgefüllt werden sollen (BGE 125 II 336 E. 7b, BGE 124 II 201 E. 5d; Urteil des BGer vom 18. September 2002, ASA 72 S. 427). Gemäss Art. 10 Abs. 3 bzw. Abs. 5 des Entwurfs (A und B) des neuen MWSTG (siehe BBl 2008 7133 ff. und 7185 ff.) bilden der Sitz im Inland sowie alle inländischen Betriebsstätten zusammen ein Steuersubjekt. In den Materialien wird hierzu ausgeführt, nach der Praxis gälten bisher – ohne besondere Rechtsgrundlage – die in- und ausländischen Niederlassungen eines Unternehmens hinsichtlich der grenzüberschreitenden Dienstleistungen nicht als eine mehrwertsteuerliche Einheit. Die neue Bestimmung (Art. 10 Abs. 3 bzw. 5) diene der Klärung und es werde damit die notwendige Gesetzesgrundlage für die bereits heute geübte Praxis geschaffen. So stellten beispielsweise ausländische Betriebsstätten eines inländischen Unternehmens ein anderes Steuersubjekt dar, so dass über den Leistungsaustausch zwischen den einzelnen Unternehmenseinheiten abzurechnen sei (Botschaft des Bundesrats zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 26. Juni 2008 [BBl 2008 6951]; Bericht Vernehmlassungsvorlage, a.a.O., S. 69 f.). Auch in diesen Materialien wird also auf die bisher nicht unproblematische Gesetzesgrundlage verwiesen, die Rechtmässigkeit der fraglichen Praxis in materieller Hinsicht aber nicht angezweifelt; vielmehr wird sie in den Gesetzesentwurf *tel quel* integriert. Nicht in den Entwurf übernommen wurde demgegenüber die in der Vernehmlassung noch zur Diskussion gestellte Möglichkeit, in Abweichung von der bisherigen Praxis das Single-Entity-Prinzip (Einheit inklusive der ausländischen Betriebsstätten) einzuführen (vgl. Bericht Vernehmlassungsvorlage, a.a.O., S. 217, 247 ff.). Es steht dem BVGer im Übrigen nicht zu, darüber zu befinden, ob dieser Verzicht angesichts der Rechtslage bzw. der Bestrebungen in der EU zwingend war.

Damit besteht vorliegend kein Anlass, in Bezug auf die aktuelle Rechtslage diese ständige Praxis der ESTV – sie gilt seit Inkrafttreten der MWSTV und wurde auch unter dem Regime des MWSTG weitergeführt (vgl. Hinweise oben E. 4.1.1) – in Frage zu stellen. Sie wurde denn auch vom BVGer bereits ohne Beanstandungen angewendet (Urteil des BVGer A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 4.1).