

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 31. Mai 2001 i.S. Bundesamt für Zivilluftfahrt [SRK 2000-104])

Mehrwertsteuer. Bestimmungslandprinzip. Verfassungsmässigkeit. Steuerbefreiung von Flugsicherungsdiensten. Hoheitliches Handeln im Sinne der MWSTV. Dienstleistungsexport. Rechtswidrige Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Kompatibilität der MWSTV mit Richtlinien der Europäischen Union (Eurokompatibilität).

- Wesen und Bedeutung des Bestimmungslandprinzips. Verfassungsmässigkeit von Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV (E. 3d/aa und bb).
- Flugsicherungsdienste sind marktfähig, können durch Dritte angeboten werden, stellen mithin gewerbliche Tätigkeiten im Sinne von Art. 17 Abs. 1 MWSTV dar; deshalb können sie nicht gleichzeitig eine ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer liegende «Ausübung hoheitlicher Gewalt» im Sinne von Art. 17 Abs. 4 MWSTV bilden (E. 4b/aa).
- Die Anwendbarkeit von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV setzt voraus, dass die Leistungen an eine Luftfahrtgesellschaft erfolgen (E. 4b/ bb).
- Die Anwendung der im Merkblatt über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen festgehaltene Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung auf Flugsicherungsdienste im Ausland verstösst gegen Verfassungs- und Ordnungsrecht; dies ergibt sich aus einer grammatikalischen, historischen, teleologischen sowie systematischen Auslegung von Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 BV (Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 UeB aBV) und von Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV (E. 5a-d).

Taxe sur la valeur ajoutée. Principe du pays de destination. Constitutionnalité. Exonération de services de contrôle de la circulation aérienne. Activité de puissance publique au sens de l'OTVA. Exportation de prestations de service. Pratique illégale de l'Administration fédérale des contributions. Compatibilité de l'OTVA avec les directives de l'Union européenne (eurocompatibilité).

- Notion et portée du principe du pays de destination. Constitutionnalité de l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA (consid. 3d/aa et bb).
- Les services de contrôle de la circulation aérienne sont commercialisables, peuvent être proposés par des tiers, représentent ainsi une activité commerciale au sens de l'art. 17 al. 1 OTVA; c'est pourquoi ils ne peuvent pas constituer en même temps un «exercice de la puissance publique» au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA, situé hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 4b/aa).
- La possibilité d'appliquer l'art. 15 al. 2 let. h OTVA présuppose que les prestations soient fournies à une compagnie aérienne (consid. 4b/bb).
- L'application, à des services de contrôle de la circulation aérienne à l'étranger, de la pratique de l'Administration fédérale des contributions établie dans la notice sur l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger est contraire à la constitution et à l'ordonnance; ceci résulte d'une interprétation littérale, historique, téléologique et systématique de l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. a ch. 1 Cst. (art. 8 al. 2 let. a ch. 1 disp. trans. aCst.) et de l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA (consid. 5a-d).

Imposta sul valore aggiunto. Principio del paese di destinazione. Costituzionalità. Esenzione fiscale di servizi di controllo della sicurezza aerea. Attività di potere pubblico ai sensi dell'OIVA. Esportazione di prestazioni di servizi. Prassi illegale dell'Amministrazione federale delle contribuzioni. Compatibilità dell'OIVA con le direttive dell'Unione europea (euro-compatibilità).

- Nozione e significato di principio del paese di destinazione. Costituzionalità dell'art. 15 cpv. 2 lett. I OIVA (consid. 3d/aa e bb).
- I servizi di controllo della sicurezza aerea sono commercializzabili, possono essere offerti da terzi e rappresentano attività commerciali ai sensi dell'art. 17 cpv. 1 OIVA; per questo motivo non possono costituire anche un «esercizio del potere pubblico» ai sensi dell'art. 17 cpv. 4 OIVA (consid. 4b/aa).
- L'applicabilità dell'art. 15 cpv. 2 lett. h OIVA presuppone che le prestazioni siano fornite ad una compagnia aerea (consid. 4b/bb).
- L'applicazione, a servizi di controllo della sicurezza aerea all'estero, della prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni prevista nella circolare concernente l'esenzione fiscale di determinate prestazioni di servizi fornite all'estero o acquisite dall'estero, viola il diritto della costituzione e dell'ordinanza; ciò risulta da un'interpretazione grammaticale, storica, teleologica e sistematica dell'art. 196 n. 14 cpv. 1 lett. a n. 1 Cost (art. 8 cpv. 2 lett. a n. 1 disp. trans. vCost.) e dell'art. 15 cpv. 2 lett. I OIVA (consid. 5a-d).

A. Das Bundesamt für Zivilluftfahrt (BAZL) ist seit 1. Januar 1995 im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen; es übt die unmittelbare Aufsicht über die Luftfahrt im gesamten Gebiet der Schweizerischen Eidgenossenschaft aus. Der Flugverkehrsleitdienst über Schweizer Territorium und die damit zusammenhängenden Dienste wurden - nach dem seinerzeit massgebenden Recht - grundsätzlich der Swisscontrol, Schweizerische Aktiengesellschaft für Flugsicherung (Swisscontrol), übertragen.

Gestützt auf eine Vereinbarung vom 5./27. Mai 1986 zwischen dem BAZL und der französischen Direction de la Navigation Aérienne (DNA) überwacht und sichert die Swisscontrol von Genf aus auch den französischen Luftraum im grenznahen Gebiet. Sie wurde für diese Leistungen vom BAZL entschädigt. Dieses stellte wiederum die Leistungen - auch nach der rechtlichen Verselbstständigung der Swisscontrol - der DNA in Rechnung.

B. Mit Schreiben vom 27. November 1998 teilte die ESTV der Swisscontrol mit, dass die gegenüber der DNA erbrachten und dem BAZL fakturierten Flugraumüberwachungsleistungen der Steuer unterliegen würden. Nicht die DNA gelte als Empfängerin der Leistungen der Swisscontrol, sondern das BAZL; dieses erbringe seinerseits steuerbare Leistungen an die DNA.

C. In der Folge bekräftigte die ESTV dem BAZL gegenüber ihre Auffassung. Das BAZL vertrat den Standpunkt, dass es sich bei den Flugsicherungsleistungen im französischen Luftraum um einen steuerbefreiten Dienstleistungsexport handle.

D. Mit Ergänzungsabrechnung vom 28. Mai 1999 forderte die ESTV betreffend das 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1999 Mehrwertsteuern für Flugsicherungsleistungen nach. Am 6. September 1999 verlangte das BAZL eine beschwerdefähige Verfügung.

E. Am 10. September 1999 entschied die ESTV, das BAZL müsse seine Leistungen (Flugsicherungsleistungen), welche es von der Swisscontrol AG in Genf beziehe und im eigenen Namen an die DNA erbringe, zum Normalsatz versteuern. Die ESTV forderte vom BAZL Mehrwertsteuern nebst Verzugszins nach.

F. Die dagegen erhobene Einsprache des BAZL vom 11. Oktober 1999 wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 18. Juli 2000 ab und forderte für das 1. Quartal 1995 bis zum 1. Quartal 1999 Mehrwertsteuern nach.

G. Am 14. September 2000 führt das BAZL gegen den Einspracheentscheid Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK). Mit Vernehmlassung vom 19. Dezember 2000 beantragt die ESTV, die Beschwerde abzuweisen soweit darauf einzutreten sei.

Aus den Erwägungen:

1.a.-2.d. (...)

3.a. Laut Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) bzw. Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 der Übergangsbestimmungen (UeB) der Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (aBV, BS 1 3) unterliegen u.a. Dienstleistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt ausführt, der Steuer. Mit Anspruch auf Vorsteuerabzug von der Steuer befreit sind z. B. die ins Ausland erbrachten Dienstleistungen (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. c Ziff. 1 BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. c Ziff. 1 UeB aBV).

b. Nach der Mehrwertsteuerverordnung unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen der Steuer (Art. 4 Bst. b der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV], AS 1994 1464). Die im Inland, aber an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbrachten Dienstleistungen, sofern sie dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden, hat der Verordnungsgeber echt von der Steuer befreit (Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV).

c. Nach Verwaltungspraxis erfolgt die «Nutzung oder Auswertung» von «Dienstleistungen» 1. am Ort der Immobilie, wenn die Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien erbracht werden; 2. am Ort, an dem die Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden (kulturelle, künstlerische, sportliche, unterhaltende, wissenschaftliche und unterrichtende Dienstleistungen); 3. am Ort, an dem der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat (Domizilprinzip; abschliessende Aufzählung von Dienstleistungen). Für alle übrigen Dienstleistungen erfolgt deren Nutzung oder Auswertung am Ort des Sitzes, der Betriebsstätte, des Wohnsitzes oder - letztlich - des üblichen Aufenthaltes des Leistungserbringers (Merkblatt Nr. 13 über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen vom 31. Januar 1997[55], S. 2-5). Dies gilt z. B. für Beherbergungsleistungen, Dienstleistungen von Coiffeuren, Entsorgungsleistungen (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige[56], Rz. 557e).

d.aa. Rechtsprechung und Literatur anerkennen das übergeordnete Bestimmungslandprinzip (noch unveröffentlichte Entscheide des Bundesgerichts vom 26. Februar 2001 i.S. E., E. 2b, 3a und vor allem 3b; vom 23. Januar 2001 i.S. E., E. 4a; oder vom 10. November 2000 i.S. W., E. 5b und e; statt vieler: Entscheid der SRK vom 12. April 2000 i.S. K., in MWST-Journal 3/2000, S. 110, E. 4a; Jörg R. Bühlmann, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, Vorbemerkung zu Art. 19 N 1 ff.; Xavier Oberson, in mwst.com, Art. 1 N. 29 ff.). Das Bestimmungslandprinzip fordert die echte Steuerbefreiung von Ausführumsätzen. Denn die Mehrwertsteuer soll erst in jenem Staat definitiv belasten, wo der Verbrauch stattfindet (Bühlmann, a.a.O., Vorbemerkung zu Art. 19 N 1; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 62).

bb. Insofern ist aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden, dass der Verordnungsgeber laut des hier angerufenen Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV für eine echte Steuerbefreiung von Dienstleistungen an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland darauf abstellt, dass sie dort «zur Nutzung oder Auswertung verwendet» werden. Denn diese Vorschrift verschafft namentlich dem Bestimmungslandprinzip Nachachtung, wonach eine Leistung die Mehrwertsteuerbelastung jenes Staates tragen soll, in dem sie verbraucht wird. Die Vorschrift ist sodann offensichtlich mit den verfassungsmässigen Rechten und den andern übergeordneten Grundsätzen vereinbar (vgl. Entscheid der SRK vom 15. November 1999, veröffentlicht in: MWST-Journal 2/2000, S. 84, E. 3d).

e. Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Auszugehen ist vom Wortlaut, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Besonders wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, 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. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatikalische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergab (BGE 125 II 333 mit Hinweisen). Diese Regeln gelten auch für die Auslegung von Verfassungsbestimmungen oder der Mehrwertsteuerverordnung.

4.a. Im vorliegenden Fall erbringt die Swisscontrol Flugsicherungsdienste im französischen Luftraum. Diese Dienstleistungen werden der Swisscontrol durch das BAZL vergütet. Das BAZL fakturiert die Leistungen unbestrittenermassen weiterhin im eigenen Namen an die Empfängerin im Ausland, die französische DNA. Da die Voraussetzungen der blossen Vermittlung (Art. 10 MWSTV) nicht gegeben sind (und auch nicht geltend gemacht werden), ist mehrwertsteuerlich der Dienstleistungstatbestand sowohl zwischen der Swisscontrol und dem BAZL einerseits sowie zwischen dem BAZL und der DNA andererseits erfüllt.

Nach der Regelung des Dienstleistungsortes (Art. 12 MWSTV) stellen die fraglichen Flugsicherungsdienste grundsätzlich steuerbare Inlandleistungen dar. Darüber sind sich die Verfahrensbeteiligten einig. Uneinig sind sie sich jedoch über die Frage, ob man es hier mit einem echt steuerbefreiten Dienstleistungsexport zu tun hat. Der Beschwerdeführer beruft sich im Wesentlichen auf den Steuerbefreiungstatbestand von Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV (E. 5 hiernach).

b. Vorab ist kurz auf zwei andere, offensichtlich unbegründete Vorbringen des Beschwerdeführers (E. aa und bb hiernach) und ein offensichtlich unbegründetes Vorbringen der ESTV einzugehen (E. cc hiernach).

aa. Der Beschwerdeführer beruft sich auf Art. 17 Abs. 4 MWSTV und hält dafür, der Flugsicherungsdienst sei eine steuerbefreite hoheitliche Tätigkeit. Die Gesetzgebung über die Luft- und Raumfahrt sei Sache des Bundes. Die zivile Flugsicherung unterstehe der übergeordneten Planung des BAZL. Widerhandlungen gegen Weisungen der Flugsicherung würden strafrechtlich verfolgt. Der Flugsicherungsdienst stelle somit eine übergeordnete, luftpolizeiliche Aufgabe dar. Wer die Anordnungen der Flugverkehrsleitstelle nicht befolgt, müsse eine Strafe gewärtigen.

Der Beschwerdeführer verkennt, dass hier nicht allfällige strafrechtliche Massnahmen zur Diskussion stehen, sondern die Flugsicherungsdienste (über französischem Gebiet). Diese sind marktfähig, können durch Dritte angeboten werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in: Steuer Revue 1/2001, S. 58 E. 4b, BGE 125 II 480 E. 8), stellen mithin zweifelsohne gewerbliche Tätigkeiten im Sinne von Art. 17 Abs. 1 MWSTV dar, weshalb sie nicht gleichzeitig eine ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer liegende «Ausübung hoheitlicher Gewalt» im Sinne von Art. 17 Abs. 4 MWSTV bilden können.

bb. Der Beschwerdeführer macht ferner eine Steuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV seiner Umsätze geltend. Die Mehrwertsteuerverordnung verlange entgegen der Auffassung der ESTV nicht, dass der Leistungsempfänger selbst eine Luftfahrtgesellschaft sei. Seine Dienstleistungen würden von Luftfahrtgesellschaften verwendet.

Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV befreit echt von der Steuer die 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.

Wenn diese Befreiungsbestimmung überhaupt anwendbar wäre für die vorliegend zu beurteilenden Dienstleistungen, dann träfe dies höchstens für den letzten Satzteil zu. Dem Passus «für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt» ist indes eindeutig zu entnehmen, dass sich die Befreiung lediglich auf die an Luftfahrzeugen (bzw. an im internationalen Verkehr tätige Luftfahrtgesellschaften) unmittelbar erbrachten Leistungen beschränkt; sie darf nicht auf Vorumsätze ausgeweitet werden. Dieses grammatikalische Auslegungsergebnis deckt sich mit der Rechtsprechung zu diesem Artikel. So erklärt das Bundesgericht in anderem Zusammenhang, es ginge bei dieser Bestimmung um die im Inland erbrachten Leistungen von Steuerpflichtigen sowohl an inländische wie auch an ausländische «Luftfahrtgesellschaften» ([noch] unveröffentlichter Entscheid des Bundesgerichts vom 26. Februar 2001 i.S. E. SA [2A.90/1999] E. 2d; vgl. auch Entscheid der SRK vom 7. Mai 1997 i.S. B., veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 67 S. 233 E. 5a/bb). Der Verweis des Beschwerdeführers auf die Rechtsprechung des EuGH in einem Fall, der eine andere Branche und eine andere Befreiungsbestimmung betrifft, ist unbehelflich.

Bei der Empfängerin der Leistungen des Beschwerdeführers handelt es sich unbestrittenermassen um keine Luftfahrtgesellschaft, sondern um eine französische Verwaltungsbehörde. Auf Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV kann sich der Beschwerdeführer nicht mit Erfolg berufen.

cc. Die ESTV führt aus, Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV sei nicht auf alle Dienstleistungen anwendbar, sondern komme nur für diejenigen zum Tragen, die von den Spezialfällen (z. B. Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV) noch nicht erfasst seien. Da sich die Frage nach der Steuerbefreiung von Flugsicherungsleistungen ausschliesslich nach Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV beurteile, bleibe für eine Steuerbefreiung gestützt auf Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV von vornherein kein Raum.

Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV als Auffangtatbestand («andere steuerbare Dienstleistungen») bringt jedoch einwandfrei zum Ausdruck, dass darunter - natürlich nur unter den gegebenen Voraussetzungen - alle steuerbaren Dienstleistungen zu subsumieren sind, die nicht durch eine andere Befreiungsbestimmung von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV entlastet werden. Dass also im vorliegenden Fall eine Steuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV nicht in Betracht fällt (E. bb. hiervor), schliesst die Anwendbarkeit von Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV nicht aus.

5. Die Vorinstanz hält dafür, der Ort der Nutzung und Auswertung werde im Merkblatt Nr. 13 abschliessend bestimmt, indem festgehalten wird, dass Dienstleistungen, die nicht unter Ziff. 2 Bst. a-c des Merkblattes aufgeführt sind, stets am Ort des Leistungserbringers genutzt und ausgewertet werden (Merkblatt Nr. 13, Ziff. 2 Bst. d). Vorliegend sei kein Fall der Bst. a-c gegeben, so dass die Flugsicherungsleistungen am Ort des Leistungserbringers, mithin im Inland, als genutzt und ausgewertet zu gelten haben. Eine Steuerbefreiung komme deshalb nicht in Frage.

Es gilt zu prüfen, ob im vorliegenden Fall diese Praxis der ESTV (Merkblatt Nr. 13, Ziff. 2 Bst. d) mit dem übergeordneten Recht zu vereinbaren ist.

a. Der Wortlaut der Verfassungsbestimmung und von Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV ist klar. Die Verfassung schreibt vor, dass die ins Ausland erbrachten Dienstleistungen echt zu befreien sind (E. 3a. hiervor). Der Verordnungsgeber präzisiert, dass die im Inland, aber an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbrachten Dienstleistungen, sofern sie dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden, echt von der Steuer befreit sind (E. 3b. hiervor).

Die DNA als mehrwertsteuerliche Empfängerin der fraglichen Flugsicherungsleistungen hat ihren Sitz unbestrittenermassen im Ausland. Es liegt ferner auf der Hand und bedarf keiner weiteren Erläuterung, dass in tatsächlicher Hinsicht die Flugsicherungsleistungen ausschliesslich auf oder über französischem Staatsgebiet und damit unmittelbar im Ausland genutzt oder ausgewertet werden. Jedenfalls ist grammatikalisch nicht nachvollziehbar, inwiefern Flugsicherungsleistungen, die sich in tatsächlicher Hinsicht unbestrittenermassen auf französischem Staatsgebiet oder im französischen Luftraum auswirken und dort durch die DNA bzw. durch die entsprechenden Flugzeugbesatzungen in Anspruch genommen werden, mehrwertsteuerlich als im Inland «genutzt oder ausgewertet» zu gelten haben.

Damit sind sämtliche Voraussetzungen der zitierten Verfassungs- und Verordnungsbestimmung an eine echte Steuerbefreiung von Dienstleistungen erfüllt. Eine formell-grammatikalische Auslegung von Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 BV (Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 UeB aBV) und von Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV ergibt, dass die fraglichen Flugsicherungsleistungen unter diese Steuerbefreiungsvorschriften zu subsumieren sind. Die Praxis der ESTV (Merkblatt Nr. 13, Ziff. 2 Bst. d) verstösst im vorliegend

zu beurteilenden Fall gegen den Wortlaut der Mehrwertsteuerverordnung und der Verfassung.

b. Die Verfassungsbestimmung (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 UeB aBV) «zählt die Umsätze auf, wofür zwecks Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips die sogenannte echte Steuerbefreiung gewährt wird ... Darunter fallen folgende Umsätze: Ziff. 1: Die Ausfuhr von Gegenständen und die ins Ausland erbrachten Dienstleistungen. Darunter fallen ... Dienstleistungen, die an Leistungsempfänger im Ausland zur Auswertung oder Benützung im Ausland erbracht werden» (AB 1993 N 334, Berichterstatter Matthey,; zum Bestimmungslandprinzip vgl. auch S. 330). An keiner Stelle der gesamten parlamentarischen Beratungen zur Finanzordnung im Jahre 1993 hat diese Forderung nach echter Steuerbefreiung der ins Ausland erbrachten Dienstleistungen Vorbehalte oder Einschränkungen erfahren. Es entspricht somit dem Willen des Verfassungsgebers, die Dienstleistungserbringung ins Ausland zur dortigen Benützung oder Auswertung von der Steuer echt zu befreien. Der Bundesrat hat diesen Verfassungsauftrag in Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV umgesetzt.

Die historische Auslegung spricht für eine Steuerbefreiung der vorliegenden Flugsicherungsleistungen über französischem Staatsgebiet, jedenfalls nicht dagegen.

c. Gleicherweise spricht eine teleologische Auslegung von Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 BV (Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 UeB aBV) und von Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV für eine echte Steuerbefreiung der vorliegenden Flugsicherungsleistungen. Denn Sinn und Zweck der echten Steuerbefreiung von Dienstleistungen, die ins Ausland erbracht werden, ist nach dem Willen des Verfassungsgebers die Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips (E. b hiervor). Die fragliche Praxis der ESTV schränkt diesen übergeordneten Grundsatz jedoch ein.

d. Die ESTV beruft sich in erster Linie auf Art. 9 der Sechsten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977 (6. EU-Richtlinie; 77/388/EWG). Sie hält dafür, die Richtlinienbestimmung diene als Interpretationshilfe zur Auslegung der UeB aBV und der MWSTV. Die 6. EU-Richtlinie berücksichtige das Bestimmungslandprinzip nicht durch einen nachträglichen Befreiungstatbestand, sondern durch Schaffung eines speziellen Ortes für gewisse Dienstleistungen. Der Bundesrat habe nicht bewusst eine andere Regelung angestrebt. Es sei fraglich, ob es dem Willen des Ordnungsgebers insgesamt entsprach, über Nutzen und Auslegung materiell zur 6. EU-Richtlinie divergierende Lösungen zu provozieren, mit dem Risiko, dass bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen Besteuerungslücken oder Doppelbesteuerungen aufträten. Nur eine eurokompatible Auslegung von Nutzen und Auswertung entspreche Sinn und Zweck von Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV.

aa. Der Bundesrat hat mit der - von Art. 9 der 6. EU-Richtlinie abweichenden - Regelung des Ortes (Art. 12 MWSTV) in Kombination mit Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV eine generelle und umfassende Steuerbefreiung von Dienstleistungen statuiert, die ins Ausland erbracht und dort genutzt oder ausgewertet werden. Damit hat er in der Tat eine Lösung gewählt, die von der 6. EU-Richtlinie abweicht (vgl. Alois Camenzind, Internationale Aspekte bei der Mehrwertsteuer, in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht 63 S. 377 und 381). Dort fehlt eine dem Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV entsprechende Bestimmung, weshalb in Anwendung der Regelung über den Ort der Dienstleistungen (Art. 9 der 6. EU-Richtlinie) nicht sämtliche Dienstleistungen, die ins Ausland erbracht werden, auch befreit sind. Die Verwaltung wirft dem Bundesrat wegen der mangelnden Eurokompatibilität seiner Lösung nicht direkt vor, gegen die Verfassung zu verstossen, aber doch indirekt, nicht den Willen des Verfassungsgebers, eurokompatible Regelungen vorzusehen, umgesetzt zu haben.

bb. Es trifft zu, dass die 6. EU-Richtlinie als Auslegungshilfe von Mehrwertsteuervorschriften herangezogen werden kann. Richtig ist auch, dass das schweizerische Mehrwertsteuersystem demjenigen der EU angenähert werden, was jedoch nicht unbedingt auf eine völlige Gleichstellung hinauslaufen sollte. Dem Bundesrat kann es nicht verwehrt sein, eine im Gemeinschaftsrecht vorgesehene Lösung abzulehnen, wenn er hierfür sachliche Gründe anführen kann (BGE 125 II 487 f., BGE 124 II 204).

Mit Bezug auf den Ort der Dienstleistungen (Art. 12 MWSTV) und die Dienstleistungserbringung ins Ausland (Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV) hat der Bundesrat eine vom Gemeinschaftsrecht klar abweichende Regelung getroffen. Der - genügend sachliche - Grund dafür liegt in der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips (E. a-c hiervor). Der Ordnungsgeber wollte entgegen der Auffassung der ESTV mit Bezug auf den Ort der Dienstleistungen und die Befreiung von Dienstleistungen ins Ausland bewusst vom Gemeinschaftsrecht abweichen, ansonsten er nicht ausgerechnet mit Art. 12 und Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV eine völlig andere Lösung gewählt hätte als das Gemeinschaftsrecht. Dafür spricht auch, dass er demgegenüber für den Ort der Lieferung von Gegenständen weitgehend die gleiche Regelung vorgesehen hat wie das Richtlinienrecht (Entscheid des Bundesgerichts vom 10. November 2000 i.S. W. AG [2A.557/1999], E. 5g; Camenzind, a.a.O., S. 375). Hätte der Bundesrat folglich den Ort der Dienstleistung und die Befreiung von Dienstleistungen ins Ausland gleich regeln wollen wie die 6. EU-Richtlinie, hätte er dies ebenfalls entsprechend ausdrücklich getan (bzw. tun müssen). Dafür, dass der Ordnungsgeber bewusst eine ganz andere Regelung

vorsah, spricht auch der Umstand, dass der Bundesgesetzgeber nunmehr eine dem Gemeinschaftsrecht im Wesentlichen entsprechende Lösung gewählt hat: Der Ort der Dienstleistung (Art. 14 MWSTG) entspricht praktisch Art. 9 der 6. EU-Richtlinie. Eine dem Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV entsprechende Bestimmung hat keine Aufnahme ins Gesetz gefunden.

cc. Zudem war der Ordnungsgeber nicht nur berechtigt, sondern geradezu verpflichtet, hier vom Gemeinschaftsrecht abzuweichen angesichts des klaren Verfassungsauftrages, wonach er die ins Ausland erbrachten Dienstleistungen zu befreien hat (denn Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 UeB aBV geht als *lex specialis* dem Art. 41ter aBV vor, aus welchem die Forderung nach Eurokompatibilität des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts abgeleitet wird [statt vieler: Entscheid der SRK vom 24. Oktober 1997, veröffentlicht in: MWST-Journal 2/98, S. 59, E. 3d]). Der Bundesrat hätte keine Kompetenz gehabt, die Erbringung von Dienstleistungen ins Ausland zu belasten (Entscheid der SRK vom 15. November 1999, veröffentlicht in: MWST-Journal 2/2000, S. 86, E. 4c). Er hat sich denn auch an den Verfassungsauftrag gehalten. Daran hat sich aber auch die Verwaltung in der Auslegung des Ordnungsrechts bzw. bei der Praxisbildung zu halten. Es kann nicht angehen, dass die Verwaltung mit ihrer Praxis zu Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV die bundesrätliche Regelung des Ortes von Dienstleistungen missachtet mit der Begründung, der Passus «Nutzung und Auswertung» sei eurokompatibel auszulegen.

dd. Eine systematische Auslegung von Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV führt folglich zum selben Ergebnis wie die anderen Auslegungselemente. Die Flugsicherungsleistungen sind zu befreien.

ee. Ohne nachzuweisen, dass die Ansicht des Beschwerdeführers zu einer Nichtbesteuerung seiner Umsätze auch in Frankreich führen würde, argumentiert die ESTV, eine eurokompatible Auslegung des Passus «Nutzung und Auswertung» vermeide im grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr sowohl Besteuerungslücken als auch Doppelbesteuerungen. Allfällige Besteuerungskonflikte hat der Bundesrat mit seiner vom Gemeinschaftsrecht abweichenden Regelung jedoch in Kauf

genommen. So führt die bundesrätliche Verordnung auch sonst zu Doppel- und Nichtbesteuerungen (ausführlich Camenzind, a.a.O., S. 384 ff.). Dies lässt sich nie völlig vermeiden. Schliesslich ist anzufügen, dass, falls sich der Ordnungsgeber bei internationalen Sachverhalten mit Inlandbezug mit Fragen der internationalen Steuerkonkurrenz befasst, der zu treffenden Ordnung zwangsläufig in gewissem Masse politischer Charakter zukommt, weshalb die SRK als richterliche Behörde diese praxisgemäss mit einer gewissen Zurückhaltung prüft (Entscheid der SRK vom 15. November 1999, a.a.O., E. 4c; siehe auch Entscheid der SRK vom 18. Mai 1998, veröffentlicht in: MWST-Journal 3/1998, S. 136). Aus dieser zurückhaltenden Sicht ist die Regelung des Bundesrates nicht zu beanstanden, zumal sie - wie gesehen - das Bestimmungslandprinzip und den Verfassungsauftrag verwirklicht. Der Richter ist daran gebunden.

e. Zusammenfassend verstösst die Praxis, wonach im vorliegenden Fall die Nutzung und Auswertung der Flugsicherungsleistungen auf bzw. über französischem Staatsgebiet als im Inland zu gelten hat, sowohl gegen Verfassungs- als auch gegen Verordnungsrecht.

6. Die Beschwerde ist aufgrund dieser Erwägungen - soweit darauf einzutreten ist - gutzuheissen. (...).

[55] Zu beziehen beim Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL/EDMZ), CH-3003 Bern.

[56] Zu beziehen beim Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL/EDMZ), CH-3003 Bern.

Dokumente der SRK