

(Entscheidung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 6. November 2001 in Sachen Korporation X [SRK 2001-102])

Art. 14 Ziff. 17 Satz 1 und Bst. d MWSTV. Auslegung. Grenzen des Begriffs der steuerfreien Vermietung von Grundstücken. Bootsplätze.

- Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmungen (E. 3b und 4f).
- Entsprechend dem Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer und der konstanten Rechtsprechung im Bereich der Auslegung ist die Steuerbefreiung nach Art. 14 Ziff. 17 Satz 1 MWSTV eng auszulegen. Die Ausnahmen von der Befreiung gemäss Bst. a-e dieser Vorschrift sind dagegen nicht eng auszulegen (E. 4d).
- In einer Würdigung sämtlicher Auslegungsmethoden kann nicht gesagt werden, der Bundesrat habe die Vermietung von Bootsplätzen von der Mehrwertsteuer ausnehmen müssen oder wollen. Die Praxis der ESTV erweist sich als rechtens (E. 4a-f).
- Das Vermieten von Grundstücken oder Teilen davon im Sinne von Art. 14 Ziff. 17 Satz 1 MWSTV ist grundsätzlich von der Mehrwertsteuer ausgenommen, unabhängig von der Verwendungsart durch den Mieter (E. 5a).
- Ein vermieteter Bootsplatz ist kein Grundstück im vorgenannten Sinne, sondern eine fest eingebaute Vorrichtung einer nach der Verwendungsart definierten Infrastruktur bzw. ein Teil einer Betriebsanlage gemäss Art. 14 Ziff. 17 Bst. d MWSTV (E. 5b-c).

Art. 14 ch. 17 1e phrase et let. d OTVA. Interprétation. Limites de l'exonération d'impôt dont bénéficie la location d'immeubles. Places d'amarrage pour les bateaux.

- Constitutionnalité de ces dispositions (consid. 3b et 4f).
- Conformément au principe de la généralité de la taxe sur la valeur ajoutée et à la jurisprudence constante en matière d'interprétation, l'exonération prévue à l'art. 14 ch. 17 1e phrase OTVA doit être interprétée de manière restrictive. Les exceptions à l'exonération contenues aux let. a-e de cette disposition ne doivent en revanche pas être interprétées de manière stricte (consid. 4d).
- Une mise en oeuvre de l'ensemble des méthodes d'interprétation ne permet pas de dire que le Conseil fédéral aurait voulu ou dû exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée la location de places d'amarrage pour les bateaux. La pratique de l'Administration fédérale des contributions apparaît dès lors conforme au droit (consid. 4a-f).
- La mise à disposition d'immeubles ou de parts d'immeubles au sens de l'art. 14 ch. 17 1e phrase OTVA est en principe exclue du champ de la taxe sur la valeur ajoutée, quelqu'en soit l'usage fait par le locataire (consid. 5a).
- Une place d'amarrage louée pour des bateaux n'est pas un immeuble au sens précité, mais un dispositif fixé à demeure faisant partie intégrante d'une infrastructure définie selon son type d'utilisation, ou bien un élément d'une installation au sens de l'art. 14 ch. 17 let. d OTVA (consid. 5b).

Art. 14 n. 17 1a^a frase e lett. d OIVA. Interpretazione. Limiti dell'esenzione dall'imposta per la locazione di fondi. Posti per le barche.

- Costituzionalità di queste disposizioni (consid. 3b e 4 f).
- Conformemente al principio della generalità dell'imposta sul valore aggiunto e alla costante giurisprudenza nell'ambito dell'interpretazione, l'esenzione dall'imposta secondo l'art. 14 n. 17 1a^a frase OIVA va interpretata in modo restrittivo. Le eccezioni all'esenzione previste nelle lett. a-e di questa disposizione non devono invece essere interpretate in maniera restrittiva (consid. 4d).
- In una valutazione comprendente tutti i metodi di interpretazione non si può dire che il Consiglio federale abbia dovuto o voluto escludere dall'imposta la locazione di posti per le barche. La prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni è pertanto conforme al diritto (consid. 4a-f).
- La locazione di fondi o di parti di fondi ai sensi dell'art. 14 n. 17 1a frase OIVA è in linea di principio esente dall'imposta, indipendentemente dal modo di utilizzo del fondo da parte del locatario (consid. 5a).
- Un posto locato per una barca non è un fondo ai sensi di quanto precede, ma un dispositivo fisso facente parte integrante di un'infrastruttura definita secondo il suo tipo di utilizzo, rispettivamente un elemento di un'installazione ai sensi dell'art. 14 n. 17 lett. d OIVA (consid. 5b-c).

A. Die Korporation X (X) ist seit dem 1. Januar 1995 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer, im Register der Steuerpflichtigen eingetragen (vgl. Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV], AS 1994 1464). Am 27. März 1995 erklärte die Steuerpflichtige, sich den Pauschal-Steuersätzen für das Gemeinwesen zu unterstellen. Als Ertragsarten deklarierte sie die Wasserversorgung, das Erstellen von Hausanschlüssen und das Vermieten von Bootsplätzen.

In diversen Briefen an die ESTV nahm die X den Standpunkt ein, das Vermieten von Bootsplätzen sowohl in Hallen (in Bootshäusern) als auch im Freien (in Bootshäfen) sei von der Mehrwertsteuer befreit im Sinne von Art. 14 Ziff. 17 Satz 1 MWSTV. Die ESTV hielt entgegen, es handle sich dabei um steuerbare Vermietungen von fest eingebauten Vorrichtungen (Art. 14 Ziff. 17 Bst. d MWSTV).

B. Mit Entscheid vom 18. Juni 1998 stellte die ESTV fest, die X habe sämtliche Entgelte aus der Vermietung von Bootsplätzen (im Bootshaus und -hafen) ab 1. Januar 1995 zum Pauschal-Steuersatz von 4,5% zu versteuern. Dagegen erhob die Steuerpflichtige mit Eingabe vom 19. August 1998 Einsprache mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und sämtliche Entgelte (Mietzinsen) aus der Vermietung von Bootsplätzen (in Bootshallen und an den Bootsanlegestellen in Bootshäfen) ab 1. Januar 1995 von der Mehrwertsteuer auszunehmen.

Mit Einspracheentscheid vom 13. Dezember 2000 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte erneut fest, die X habe sämtliche Entgelte aus der Vermietung von Bootsplätzen (im Bootshaus und -hafen) ab 1. Januar 1995 zum Pauschal-Steuersatz von 4,5% (5,1% ab 1. Januar 1999) zu versteuern.

C. Mit Eingabe vom 29. Januar 2001 erhebt die X (Beschwerdeführerin) Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen den Einspracheentscheid vom 13. Dezember 2000. Innerhalb der Vernehmlassungsfrist zog die ESTV ihren Einspracheentscheid in Wiedererwägung und erliess am 21. Mai 2001 einen Leistungsentscheid. Sie wies die Einsprache vom 19. August 1998 ab und forderte von der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 den Betrag von Fr. 307'487.- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins nach. Die Beschwerdeführerin erhebt mit Eingabe vom 20. Juni 2001 bei der SRK Beschwerde gegen den wiedererwägungsweise erlassenen Einspracheentscheid der ESTV vom 21. Mai 2001.

Mit Verfügung vom 23. Juli 2001 schrieb der Präsident der SRK das Beschwerdeverfahren bezüglich der Beschwerde vom 29. Januar 2001 betreffend den angefochtenen Feststellungsentscheid der ESTV infolge Gegenstandslosigkeit ab.

Mit Vernehmlassung vom 12. September 2001 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

Aus den Erwägungen:

1.a. (Anwendbarkeit der MWSTV, vgl. VPB 65.84 E. 1.b.)

b. (Formelles)

c. Mit dem angefochtenen Einspracheentscheid fordert die ESTV Steuern für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 nach. Mangels Anfechtungsobjekt und Streitgegenstand ist folglich auf das Rechtsbegehren der Beschwerdeführerin nicht einzutreten, soweit es sich gegen eine Steuerforderung an Mehrwertsteuer für das Jahr 2000 richtet.

Ferner beantragt die Beschwerdeführerin unter anderem, es sei festzustellen, dass sämtliche Entgelte (Mietzinsen) aus der Vermietung von Bootsplätzen (in Bootshallen und an den offenen Bootsanlegestellen in Bootshäfen) ab 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000 von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind. Mit dieser - im angefochtenen Leistungsentscheid - behandelten Rechtsfrage hat sich die SRK im vorliegenden Verfahren materiell auseinanderzusetzen. Allerdings ist unter den gegebenen Umständen ein Feststellungsentscheid aufgrund seiner Subsidiarität gegenüber gestaltenden Verfügungen (Alfred Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 76 f. Rz. 207) nicht zulässig. Es fehlt der Beschwerdeführerin an einem aktuellen Feststellungsinteresse, weil sie bereits das negative Leistungsbegehren, den Antrag auf Aufhebung der Leistungspflicht, gestellt hat. Damit kann anhand eines konkreten Falles entschieden werden, ob die fraglichen Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 17 MWSTV von der Mehrwertsteuer befreit sind, was das Feststellungsbegehren hinfällig werden lässt. Auf das Feststellungsbegehren ist ebenfalls nicht einzutreten.

(Schutzwürdiges Interesse)

d. Die Beschwerdeführerin anerkennt ausdrücklich die sachverhalts-, namentlich zahlenmässige Ermittlung der Nachforderung in der Höhe von Fr. 307'487.- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins. Zu entscheiden bleibt, ob das mietweise Zurverfügungstellen von Bootsplätzen (in Bootshallen und an den offenen Bootsanlegestellen in Bootshäfen) durch die Beschwerdeführerin nach Art. 14 Ziff. 17 MWSTV von der Mehrwertsteuer befreit und die Nachforderung deshalb aufzuheben ist.

2. (Verfassungsgrundlage, vgl. VPB 65.23 E. 2)

3.a. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101; Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen [UeB] der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 [aBV], BS 1 3) beauftragt den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. So hat der Bundesrat unter anderem die Vermietung auf Dauer sowie die Verpachtung von Grundstücken ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug von der Mehrwertsteuer befreit (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 8 BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 9 UeB aBV).

b. Nach der Mehrwertsteuerverordnung ist die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Art. 14 Ziff. 17 Satz 1 MWSTV). Steuerbar sind jedoch unter anderem die bis zu drei Monaten dauernde Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen (Bst. c) sowie die Vermietung und Verpachtung von fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen, die zu einer Betriebsanlage gehören (Bst. d).

Die Verfassungsmässigkeit von Art. 14 Ziff. 17 Satz 1 MWSTV wird mit Recht von keiner Seite in Abrede gestellt. Sie ergibt sich bereits daraus, dass der Verordnungstext substantiell nicht von Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 8 BV abweicht. Hinsichtlich der Ausnahmen von der Steuerausnahme gemäss Bst. c und d von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV ist weiter unten auf die Verfassungskonformität in jenem Umfange zurückzukommen, als sie in casu überhaupt zur Anwendung gelangen (E. 4f hiernach).

c. Nach der Verwaltungspraxis unterliegt das mietweise Überlassen von fest eingebauten Vorrichtungen wie Bootsanlegestellen, Bojen oder Liegeplätzen in Bootshäusern mit Aufhängevorrichtungen oder dergleichen dem Normalsatz (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige[80], Rz. 661; Broschüre Gemeinwesen[81], Anhang 3 Ziff. 13 und 14). Die ESTV subsumiert solche Leistungen demnach unter Art. 14 Ziff. 17 Bst. d MWSTV. Unter «Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen» im Sinne von Bst. c dieser Vorschrift versteht die ESTV nur eigentliche Parkplätze auf festem Boden für Landfahrzeuge. Schiffsanlegeplätze seien keine solchen Plätze mit der Folge, dass beim Vermieten von Bootsplätzen mit einer Dauer von über 3 Monaten keine Steuerbefreiung eintrete.

4. Im vorliegenden Fall befreit die Mehrwertsteuerverordnung - soweit hier von Interesse - «die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung» unecht von der Mehrwertsteuer. Die Vorschrift definiert die einzelnen Begriffe nicht näher, auch wenn sie diverse Ausnahmen von der Steuerausnahme vorsieht. Der Verordnung ist somit nicht direkt

zu entnehmen, ob das mietweise Zurverfügungstellen von Bootsplätzen (in Bootshallen und an den offenen Bootsanlegestellen in Bootshäfen) von der Mehrwertsteuer zu befreien ist. Diese Frage ist infolgedessen durch Auslegung der Norm zu beantworten.

a. Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm, wobei zwar vom Wortlaut auszugehen, dieser jedoch nicht als allein massgebend zu betrachten ist. Besonders wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung weiterer Auslegungselemente, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm, ihres Zwecks und der Bedeutung, die ihr im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt. Das Bundesgericht 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 (vgl. BGE 124 II 199, E. 5a, mit Hinweisen).

b. Der Wortlaut der Vorschrift gibt keine klare Antwort. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch kann das Vermieten von Bootsplätzen in Hallen mit Aufhängevorrichtungen oder in Häfen mit den entsprechenden Anlege- bzw. Befestigungsvorrichtungen als steuerbefreites Überlassen von Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 14 Ziff. 17 Satz 1 MWSTV) bezeichnet werden. Gleicherweise könnte gesagt werden, es handle sich um Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen im Sinne von Bst. c dieser Vorschrift. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch stellen Bootsplätze «Plätze» dar und Boote sind «Fahrzeuge». Dauert die Vermietung länger als drei Monate, wäre sie folglich ebenfalls steuerfrei. Auf der andern Seite können die fraglichen Leistungen aus grammatikalischer Sicht genau so gut unter Bst. d von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV subsumiert werden, was deren Mehrwertsteuerpflicht auslösen würde. Denn die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass die Aufhängevorrichtungen in den Hallen oder die Anlege- bzw. Befestigungsvorrichtungen in den Häfen fest eingebaut sind und zu einer Betriebsanlage gehören.

c. Den Materialien sind keinerlei konkrete Hinweise dafür zu entnehmen, dass der Verfassungsgeber bei Einführung der Mehrwertsteuer in der Schweiz das hier in Rede stehende Vermieten von Bootsplätzen unter die unecht befreiten Umsätze subsumieren wollte. Das Bundesgericht prüft in einer historischen Auslegung von Steuerbefreiungsvorschriften gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. b UeB aBV nur, ob der Verfassungsgeber dem Bundesrat Grenzen setzen wollte in der Umsetzung der entsprechenden Befreiungsvorschrift (siehe BGE 124 II 200 ff.). So hat das Bundesgericht im sogenannten «Zahnprothetiker-Fall» erwohnen: «Der Verfassungsgeber hat Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 [a]ÜbBest.BV so übernommen, wie er durch die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vorgeschlagen wurde. Die Bestimmung gab im Parlament kaum zu Diskussionen Anlass. Der einzige Kommentar zu dieser Bestimmung ist im schriftlichen Bericht des Kommissionspräsidenten an den Nationalrat enthalten (AB 1993 N 332). Dort wird ausgeführt, welche Umsätze unter den Begriff der fallen. Dazu gehören gemäss Bericht auch die diese im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker». Allein auf diese Äusserung kann indessen nicht abgestellt werden. Zu beachten ist auch das Votum von Nationalrätin Spoerry. Diese hat erklärt, dass der Kommission eine dem Recht der Europäischen Gemeinschaft konforme Negativliste vorgelegt worden sei. Da die Kommission über den Umfang dieser Liste erschrocken sei, habe sie die Verwaltung gebeten, die Liste einzuschränken, was diese auch getan habe. Nationalrätin Spoerry fügte bei, dass es einer Ausführungsverordnung des Bundesrates bedürfe, um diese Einschränkungen auszuführen und im Detail darzulegen, was die Negativliste umfasse, und dass es hierzu auch des Vernehmlassungsverfahrens bedürfe (AB 1993 N 399). Es folgt daraus, dass selbst in der Kommission die von der Verwaltung bereits Liste als nicht definitiv betrachtet wurde. Erst recht kann nicht gesagt werden, dass hinsichtlich der steuerbefreiten Umsätze ein klarer Wille festzustellen sei. Auch wenn die Liste ein Indiz zugunsten der Befreiung der von den Zahntechnikern erbrachten Leistungen bildet, sind die parlamentarischen Arbeiten zu lückenhaft, als dass daraus auf einen eindeutigen Willen des Verfassungsgebers geschlossen werden könnte. Die historische Auslegung der Verfassungsnorm verbietet demnach nicht, die Prothetikumsätze zu besteuern.» (BGE 124 II 200 f.)

Wenn das Bundesgericht für Leistungen von Zahntechnikern, die im schriftlichen Bericht des Kommissionspräsidenten an den Nationalrat bei der Umschreibung der zu befreienden Umsätze im Bereich des Gesundheitswesens ausdrücklich aufgeführt sind, in dieser Form argumentiert, dann hat dies erst recht zu gelten für Leistungen wie das vorliegende Vermieten von Bootsplätzen, welche im erwähnten Bericht im Bereich der zu befreienden «Vermietung auf Dauer sowie die Verpachtung von Grundstücken» überhaupt nicht erwähnt sind (vgl. Entscheid der SRK vom 10. Januar 2001 in Sachen M. [SRK 2000-74], E. 4c). Daraus folgt, dass der Verfassungsgeber in einer historischen Auslegung von Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 9 UeB aBV den Bundesrat jedenfalls nicht verpflichtet hat, das Vermieten von Bootsplätzen zu befreien.

Diese Erkenntnis schliesst freilich nicht gleichzeitig aus, dass der Bundesrat die fraglichen Leistungen dennoch befreien wollte. Der Wortlaut von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV lässt wie gesehen beide Möglichkeiten zu (E. 4b hier vor). Materialien, die auf einen klaren und eindeutigen Willen des Verordnungsgebers hindeuten, wonach er das mietweise Überlassen von Bootsplätzen besteuern oder aber eben gerade von der Mehrwertsteuer ausnehmen wollte, sind nicht ersichtlich. Immerhin spricht eher gegen eine Steuerbefreiung, dass der Bundesrat im Kommentar zum Mehrwertsteuer-Verordnungsentwurf vom 28. Oktober 1993 verlauten liess, Zweck dieser Befreiungsvorschrift bestehe vor allem darin, Wohnungsmieten nicht zu verteuern.

d. (Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer, vgl. BGE 116 Ia 324, BGE 114 Ia 323; restriktive Auslegung, vgl. VPB 63.75 E. 4c; BGE 124 II 202)

Das Gebot einer engen Auslegung von Steuerbefreiungen hat auch für Art. 14 Ziff. 17 Satz 1 MWSTV zu gelten. Nun sieht diese Vorschrift in Bst. a-e Ausnahmen von der Steuerbefreiung vor («. steuerbar sind jedoch: ..»). Für diese als steuerbar erklärten Umsätze im Bereich der Überlassung von Grundstücken zum Gebrauch oder zur Nutzung gilt wiederum der Allgemeinheitssatz mit der Folge, dass sie umfassend zu besteuern sind, es sei denn, Ausnahmen davon seien ausdrücklich vorgesehen. Bst. a-e von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV sind daher nicht eng auszulegen (für die vergleichbare Steuerbefreiungsvorschrift der Sechsten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 17. Mai 1977 [77/388/EWG] zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften [ABl.] 1977 Nr. L 145/1 vom 13. Juni 1977, im Folgenden: 6. EU-Richtlinie; siehe Entscheid des Europäischen Gerichtshofes [EuGH] 1998 I 499 [Rs. C-346/95] oder EuGH 1989 2781 [Rs. 173/88]).

Eine systematische Auslegung von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV gebietet folglich keine extensive Annahme von steuerbefreitem miet- oder pachtweisem Überlassen von Grundstücken. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin muss der Bundesrat in diesem Leistungssegment die Umsätze nicht ausdrücklich aufzählen, damit sie steuerbar sind. Wie dargelegt, verhält es sich vielmehr umgekehrt. Explizit genannt müssen die steuerbefreiten Leistungen sein. Die Praxis der ESTV kann deshalb nicht von

vornherein als «eine unhaltbare Ausdehnung des Steuerobjekts» bezeichnet werden, wie die Beschwerdeführerin behauptet. Aus den gleichen Gründen ist der Einwand unzutreffend, die Verwaltungspraxis habe «keine hinreichende gesetzliche Grundlage».

e. Die Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer will den Endkonsum belasten. Dementsprechend muss das Entlastungsziel der Befreiungsvorschrift ebenfalls den Verbrauch treffen. So verhält es sich denn auch mit der Steuerbefreiung betreffend die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung. Vorwiegend der Verbraucher solcher Leistungen (Güter) des täglichen Bedarfs soll aus sozialpolitischen Motiven steuerlich entlastet werden. Es ging in erster Linie darum, die Wohnungsmieten mehrwertsteuerlich nicht voll zu belasten (Kommentar des Bundesrates zum Mehrwertsteuer-Verordnungsentwurf vom 28. Oktober 1993, Art. 13 Ziff. 18; Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes (EFD) zur Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994[82], Art. 14 Ziff. 17; Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Detting], Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben [WAK] des Nationalrates, Art. 17 Ziff. 18, BBl 1996 V 751[83]; Jörg R. Bühlmann, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zürich 1994, S. 75; Stephan Kuhn / Peter Spinner, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 64).

Durch Steuerbefreiungen gemäss Art. 14 MWSTV soll grundsätzlich einzig die Wertschöpfung aus der letzten Umsatzstufe nicht belastet werden. Die Befreiung hat sich folglich nicht auf Vorumsätze auszudehnen, sondern ist auf jene Leistungen zu beschränken, die direkt und unmittelbar dem Verbraucher (und diesem gleichgestellten Empfängern) erbracht werden (vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 3. März 1999 in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 662 E. 6a, ASA 69 664 E. 6d). Durch die Befreiung der Leistung auf der Endstufe tritt infolge des Vorsteuerabzugsverbotes nur in den seltensten Fällen eine vollständige Steuerentlastung ein, denn der Erbringer wird jeweils versuchen, die nicht abzugsfähige Vorsteuer verdeckt zu überwälzen. Dennoch kann regelmässig das Entlastungsziel immerhin - zumindest teilweise - erreicht werden, da die Wertschöpfung der letzten Stufe keine Mehrwertsteuer auslöst. Wollte die Befreiung auf Vorumsatzstadien ausgeweitet werden, entstünden indessen Steuerkumulierungen, was regelmässig zu einer höheren Endbelastung des Verbrauchers führte als ohne Steuerbefreiung (vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 3. März 1999 in: ASA 69 662 E. 6a; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und von den entsprechenden Auswirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 79 ff.). Das Entlastungsziel könnte auf diese Weise regelmässig gar nicht erreicht werden. Im Gegenteil, der Endverbrauch würde statt entlastet, zusätzlich belastet. Die unechten Steuerbefreiungen sind daher typischerweise Endstufenbefreiungen (vgl. Kuhn/Spinner, a.a.O., S 56).

Aus der Sicht des Entlastungsziels und des Endverbrauchscharakters ist folglich atypisch, dass die Praxis eine Steuerbefreiung der Vermietungsleistungen von Grundstücken auch an steuerpflichtige Unternehmer zulässt. Wohl in erster Linie aus Praktikabilitätsgründen hat der Verordnungsgeber nicht zwischen Leistungen an private Mieter einerseits und steuerpflichtige Mieter andererseits unterschieden. Dass er jedoch nicht vom genannten Entlastungsziel des Art. 14 Ziff. 17 MWSTV (Endstufenbefreiung; sozialpolitische Massnahme zugunsten der Wohnungsmieten) abweichen wollte, wird im Umstand deutlich, dass er eine Korrektur der nachteiligen (kumulativen) Effekte der Vorstufenbefreiung vorsieht. Werden nämlich die Miet- und Pachtleistungen über Grundstücke an Steuerpflichtige erbracht, kann der Erbringer die Leistungen mit dem Recht auf Vorsteuerabzug freiwillig versteuern (so genannte Option; Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV). Dass sich der Verordnungsgeber von einer sozialpolitischen Motivation leiten liess, wird ferner im Umstand deutlich, dass er etwa die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen sowie die Vermietung von Sälen im Hotel- und Gastgewerbe (Art. 14 Ziff. 17 Bst. a MWSTV) und das Vermieten von Campingplätzen (Bst. b) der Mehrwertsteuer ausdrücklich unterstellt hat.

Vor diesem Hintergrund erscheint der Standpunkt der ESTV gerechtfertigt, wonach das Vermieten von Bootsplätzen nicht mit dem mietweisen Überlassen von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen (Art. 14 Ziff. 17 Bst. c MWSTV) gleichzusetzen ist. Die Steuerbefreiung der Vermietung beispielsweise von Parkplätzen ist nämlich durchaus grundsätzlich sozialpolitisch motiviert, ist doch ein Fahrzeug im Bereich der täglichen und lebensnotwendigen Bedürfnisbefriedigung für den grössten Teil der Bevölkerung erforderlich, in ländlichen und abgelegenen Gebieten gar unabdingbar. Auch ist für eine Vielzahl von Arbeitnehmern der Arbeitsplatz ohne Fahrzeug kaum erreichbar. Insofern kann aus der Sicht des sozialpolitisch motivierten Entlastungsziels von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV das Mietentgelt für einen Parkplatz für ein Fahrzeug oder einen Autounterstand ohne weiteres auf die Stufe der Wohnungsmieten gesetzt werden (für die gewerbliche Parkplatzvermietung ist auf die vorangehenden Ausführungen zur Option zu verweisen). Demgegenüber sprechen keinerlei sozialpolitischen Überlegungen für eine Steuerprivilegierung des mietweisen Überlassens von Bootsplätzen. Die eher luxusbefahfeten Beschäftigungen von Bootshaltern standen ohnehin nicht im Visier der sozialpolitisch motivierten Steuerbefreiung von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV.

Zusammenfassend kann in einer teleologischen Auslegung von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV nicht gesagt werden, der Verordnungsgeber habe mit seiner sozialpolitischen Massnahme auch die Besitzer von Booten in der hier fraglichen Art im Auge gehabt. Die angefochtene Praxis der ESTV ist auch unter diesem Gesichtspunkt nicht zu beanstanden.

f. So stellt sich schliesslich die Frage, ob Art. 14 Ziff. 17 MWSTV - soweit hier relevant (Bst. d) - und die entsprechende Auslegung durch die ESTV diesbezüglich verfassungskonform ist, oder ob der Bundesrat bzw. die Verwaltung nicht auch das Vermieten von Bootsplätzen in der hier fraglichen Art hätte befreien müssen (dass sie aufgrund der anderen Auslegungselemente nicht dazu verpflichtet waren, ist bereits dargelegt worden).

Zunächst lässt die bundesgerichtliche Rechtsprechung keine Gelegenheit aus, dem Bundesrat regelmässig den gleichen politischen Entscheidungsspielraum zuzugestehen wie dem ordentlichen Gesetzgeber (statt vieler: BGE 125 II 331, BGE 123 II 298 f.). Der Richter hat also nicht sein Ermessen an die Stelle des Bundesrates zu setzen. Er beschränkt sich vielmehr auf die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der in Frage stehenden Regelung bzw. der entsprechenden Verwaltungspraxis, sofern diese nicht vom Verordnungsrecht abweicht. Sie erweisen sich als mit der Bundesverfassung vereinbar: Vorab beachten sie den von der Bundesverfassung vorgegebenen Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer sowie die daraus abgeleitete restriktive Auslegung der Befreiungsvorschriften (E. 4d hievore). Andere aus der Bundesverfassung abgeleitete übergeordnete Grundsätze werden keine verletzt. Art. 14 Ziff. 17 Bst. d MWSTV ist überdies offensichtlich der 6. EU-Richtlinie (Art. 13 B Bst. b der Richtlinie) entnommen, was ebenfalls für deren Vereinbarkeit mit der Verfassung (Art. 41ter aBV) spricht. In der Rechtsprechung des EuGH sind keinerlei Hinweise dafür zu erkennen, dass die Mitgliedstaaten gestützt auf diese Befreiungsvorschrift das Vermieten von Bootsplätzen zu befreien hätten. Vielmehr stellt der EuGH ausdrücklich klar, dass nach konstanter Rechtsprechung auch diese Steuerbefreiung eng und die Ausnahmen davon jedenfalls nicht eng auszulegen sind (EuGHE 1998 I 499 [Rs. C-346/95]). Zudem beachtet die fragliche Regelung das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV, Art. 4 aBV), da alle vergleichbaren Leistungen von vergleichbaren Leistungserbringern gleich behandelt werden. Sie hält ferner vor Art. 27 BV (Art. 31 aBV) stand, da direkte Konkurrenten der Beschwerdeführerin das Vermieten von Bootsplätzen ebenfalls zu versteuern haben. Schliesslich ist im

schriftlichen Bericht des Kommissionspräsidenten an den Nationalrat die Steuerbarkeit der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen ausdrücklich vorgesehen (AB 1993 N 332). Die Beschwerdeführerin macht denn auch keine Verfassungswidrigkeit von Art. 14 Ziff. 17 Bst. d MWSTV geltend (sie bestreitet aber dessen Anwendbarkeit für den vorliegenden Fall [hiez u E. 5c hiernach]).

Zusammenfassend war der Bundesrat bzw. die Verwaltung (in Anwendung der Verordnungsbestimmung) nicht gehalten, die fraglichen Leistungen von der Mehrwertsteuer zu befreien.

g. In einer Würdigung sämtlicher Auslegungsmethoden kann nicht gesagt werden, der Bundesrat habe die Vermietung von Bootsplätzen von der Mehrwertsteuer ausnehmen müssen oder wollen. Die Praxis der ESTV erweist sich als rechters, soweit sie im vorliegenden Fall anwendbar ist.

5.a. Aufgrund der geltenden Rechtslage ist das Vermieten von Grundstücken im Sinne von Art. 14 Ziff. 17 Satz 1 MWSTV oder Teilen davon grundsätzlich von der Mehrwertsteuer ausgenommen, unabhängig von der Verwendungsart durch den Mieter. Es spielt für die Steuerbefreiung keine Rolle, ob er das gemietete Grundstück unbenutzt belässt, beispielsweise ein Geschäftsauto, einen privaten Personenwagen oder eben ein Boot darauf abstellt. Das Vermieten eines Grundstückes als solches ist steuerbefreit in Anwendung von Art. 14 Ziff. 17 Satz 1 MWSTV. Kurz: Bei der Vermietung eines Grundstückes als solches im Sinne von Art. 14 Ziff. 17 Satz 1 MWSTV stellt das geltende Recht für eine Steuerbefreiung grundsätzlich nicht auf die Verwendungsart ab.

b. Anders verhält es sich jedoch, wenn nicht mehr ein Grundstück in diesem Sinne vermietet wird, sondern die Vorrichtung einer ganzen, nach der Verwendungsart definierten Infrastruktur bzw. ein Teil einer Betriebsanlage. Denn das geltende Recht sieht vor, dass die Vermietung und Verpachtung von fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen, die zu einer Betriebsanlage gehören, steuerbar sind (Art. 14 Ziff. 17 Bst. d MWSTV).

c. Die Empfänger der beschwerdeführerischen Leistungen mieten nicht ein Grundstück oder einen Teil davon im Sinne von Art. 14 Ziff. 17 Satz 1 MWSTV. Ebenso wenig haben sie die Möglichkeit, über die Verwendungsart des Mietobjektes zu entscheiden (siehe E. a hievor).

Vielmehr nehmen sie die für einen beschränkten Verwendungszweck bestimmte Infrastruktur in Anspruch. Sie nutzen Bootsplätze und Aufzugsvorrichtungen, die einzig zum Aufziehen und Ablassen der Boote benutzt werden dürfen. Ferner stehen Strombezugsvorrichtungen für den Betrieb etwa von Kühlschränken auf den Booten oder zu Heizzwecken der Boote zur Verfügung, und es sind Vorrichtungen für die Bootsreinigung und Abwasserentsorgung vorgesehen. Nach der durch die Beschwerdeführerin unbestrittenen und unwiderlegten Darstellung der ESTV werden die Boote in den Häfen an fest verankerten Vorrichtungen wie Stege und Bojen oder dergleichen befestigt; in den Bootshäusern stehen Aufhänge- oder andere Vorrichtungen für das Abstellen der Boote zur Verfügung. Die Vermietung der Bootsplätze durch die Beschwerdeführerin geht folglich weit über das hinaus, was noch als Überlassung eines Grundstückes oder eines Teiles davon zum Gebrauch oder Nutzung zu bezeichnen ist. Es werden fest eingebaute Vorrichtungen zur Nutzung überlassen, die zu einer Betriebsanlage (Bootshalle oder Bootshafen) gehören. Sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen von Art. 14 Ziff. 17 Bst. d MWSTV sind erfüllt, die fraglichen Leistungen sind daher zu versteuern. Ob es sich dabei um ein steuerbares Lagern von Gegenständen handelt - wie die ESTV auch dafürhält -, kann unter diesen Umständen offenbleiben.

d. Es bleibt auf die übrigen wesentlichen Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizit widerlegt sind.

Sie hält dafür, sie werde rechtswidrig behandelt im Verhältnis zur auf Dauer angelegten Vermietung von Gewerbebetrieben, wiewohl auch dort häufig grössere Betriebsanlagen mit Bestandteilcharakter (Aufzüge, Maschinen) mitvermietet würden. Sei der Argumentation der ESTV zu folgen, dann wären alle vermieteten Wohnhäuser mit einer Liftanlage oder alle vermieteten Gastbetriebe mit einer eingebauten Buffetanlage der Mehrwertsteuer ebenfalls zu unterstellen. Auch hier sei das Rechtsgleichheitsgebot verletzt.

Mit Bezug auf «Gewerbebetriebe mit grösseren Betriebsanlagen» führt die Beschwerdeführerin nicht näher aus, an welche Leistungen sie genau denkt. Es kann deshalb nicht geprüft werden, ob in Einzelfällen - vergleichbar mit dem vorliegenden Fall - fest eingebaute Vorrichtungen einer Betriebsanlage im Sinne von Art. 14 Ziff. 17 Bst. d MWSTV vermietet werden. Der Vorwurf einer rechtswidrigen Behandlung bleibt unbelegt. Ohnehin verkennt die Beschwerdeführerin, dass Gewerbebetriebe alles Interesse daran haben, diese Vorzugsstufenbefreiung aufgrund deren Kumulationswirkung (E. 4e hievor) zu beseitigen, weshalb diese in der Praxis häufig die Option für die Besteuerung anstreben. Dadurch erhalten sie die Berechtigung, die angefallenen Vorsteuern abzuziehen und die durch ihre Leistungen entstandene Mehrwertsteuer auf den Abnehmer zu überwälzen. Genau gleich verhält es sich in Tat und Wahrheit mit der Beschwerdeführerin selbst. Die Vermietung ihrer Bootsplätze unterliegt der Mehrwertsteuer. Sie ist deshalb zum Vorsteuerabzug berechtigt und darf die auf der Vermietung anfallende Mehrwertsteuer auf die Mieter überwälzen. Die Mehrwertsteuer wirkt für die Beschwerdeführerin folglich kostenneutral. Die Beschwerdeführerin erhält durch diesen betriebswirtschaftlichen Steuerüberwälzungsdruck keine Preisnachteile gegenüber Konkurrenten, denn für diese gilt die gleiche Regelung. Somit wird klar, dass sie sich in erster Linie für ihre Mieter wehrt. Die Mieter von Bootsplätzen stehen jedoch nicht im Visier des Entlastungsziels von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV (E. 4e hievor).

Bezüglich «Wohnhäuser mit einer Liftanlage oder alle vermieteten Gastbetriebe mit einer eingebauten Buffetanlage» ist zu vermerken, dass das Wesentliche der Leistung in der «Überlassung eines Grundstückes oder eines Grundstücksteiles zum Gebrauch oder zur Nutzung» im Sinne des 1. Satzes von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV besteht. Für eine Besteuerung nach Bst. d der Vorschrift müssten bei diesen Aufzählungen der Beschwerdeführerin die Vermietung der Lift- oder Buffetanlage das Wesentliche der Leistung ausmachen, was ganz offensichtlich nicht der Fall ist. Demgegenüber besteht bei den beschwerdeführerischen Leistungen das Charakteristische darin, dass Vorrichtungen vermietet werden, die Bestandteil einer ganzen Betriebsanlage bilden (E. c hievor), was die Steuerbarkeit gemäss Art. 14 Ziff. 17 Bst. d MWSTV nach sich zieht. Die herangezogenen Beispiele der Beschwerdeführerin sind nach den durch den Verordnungsgeber getroffenen Kriterien für die Abgrenzung von Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 17 Satz 1 MWSTV einerseits und Bst. d dieser Vorschrift andererseits nicht vergleichbar mit dem hier fraglichen Vermieten von Bootsplätzen. Das Rechtsgleichheitsgebot ist nicht verletzt. Auch unter dem Gesichtspunkt des Rechtsgleichheitsgrundsatzes bleibt ohnehin entscheidend, dass der Verordnungsgeber und damit auch die ESTV (von Verfassungs wegen) nicht verpflichtet gewesen sind, die Vermietung von Bootsplätzen von der Mehrwertsteuer zu befreien (E.

4c-f hievor). Es genügt, dass sie vergleichbare Leistungen gleich behandeln, was der Fall ist.

6. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

[80] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, CH-3003 Bern.

[81] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, CH-3003 Bern.

[82] Zu beziehen beim Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL), Vertrieb Publikationen, CH-3003 Bern.

[83] Kann auch beim Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL), Vertrieb Publikationen, CH-3003 Bern bezogen werden.

Dokumente der SRK