

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 6. August 2003 in Sachen X AG [SRK 2002-098])

Mehrwertsteuer. Option. Umsatzlimite. Vertrauensschutz.

Art. 20 Abs. 1 MWSTV.

- Subjektive Option; Rechtsgrundlagen, Wesen, ratio, Grenzen; Ermessensspielraum des Verordnungsgebers und der Eidgenössischen Steuerverwaltung (E. 2c).
- Die Verwaltungspraxis setzt für eine subjektive Option voraus, dass pro Jahr mehr als Fr. 40'000.- Umsatz aus steuerbaren Lieferungen oder Dienstleistungen an Mehrwertsteuerpflichtige erzielt wird (E. 2c). Systemnotwendigerweise hat diese Umsatzgrenze aber auch für die objektive Option zu gelten (E. 4a).
- Hat die Eidgenössische Steuerverwaltung die Möglichkeit einer freiwilligen Steuerpflicht grundsätzlich bejaht und dabei weitere Auskünfte verlangt, ist sie an diese Zusicherung bei Nichterreichen der massgebenden Umsatzlimite durch den Antragsteller nicht gebunden (E. 5b/cc).

Taxe sur la valeur ajoutée. Option. Chiffre d'affaires. Principe de la confiance.

Art. 20 al. 1 OTVA.

- Option subjective; bases juridiques, nature, ratio et limites; marge d'appréciation du législateur et de l'Administration fédérale des contributions (AFC ; consid. 2c).
- La pratique administrative pose comme condition pour une option subjective que, annuellement, plus de Fr. 40'000.- de chiffre d'affaires provenant de livraisons et de prestations de services imposables soit atteint (consid. 2c). Cette limitation du chiffre d'affaires doit également valoir en cas d'option objective (consid. 4a).
- Si l'AFC a admis en principe la possibilité d'un assujettissement volontaire et demandé en même temps davantage de renseignements, elle n'est pas liée à cette assurance lorsque le requérant n'atteint pas le chiffre d'affaires nécessaire (consid. 5b/cc).

Imposta sul valore aggiunto. Opzione. Cifra d'affari. Principio della protezione della buona fede.

Art. 20 cpv. 1 OIVA.

- Opzione soggettiva; basi giuridiche, natura, ratio e limiti; margine di apprezzamento del legislatore e dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (consid. 2c).
- La prassi amministrativa pone quale condizione per un'opzione soggettiva la realizzazione di una cifra d'affari annua di più di fr. 40'000.-, proveniente da forniture e da prestazioni di servizi imponibili (consid. 2c). Questa limitazione della cifra d'affari deve valere anche in caso di opzione oggettiva (consid. 4a).
- Se l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha ammesso in linea di principio la possibilità di un assoggettamento volontario e ha pure chiesto maggiori informazioni, essa non è vincolata a tale assicurazione se il richiedente non ha realizzato la cifra d'affari necessaria (consid. 5b/cc).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Mit Anfrage vom 6. Mai 1999 an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess der Verein Y um die mehrwertsteuerliche Beurteilung des nachfolgenden Sachverhaltes ersuchen: Der Verein Y führe mehrere «Hütten» als einfache Berggasthäuser mit Übernachtungs- und Verpflegungsangebot. Er plane, das so genannte Skihaus X auszugliedern in eine neu zu gründende X AG. Diese Aktiengesellschaft werde das Skihaus X vollständig erwerben, renovieren und weiter betreiben. Es sei noch offen, ob das Skihaus an einen selbständigen Pächter verpachtet werde, oder ob es durch die Aktiengesellschaft betrieben werde. Da erhebliche Unterhaltsarbeiten anstehen, solle die Aktiengesellschaft auf jeden Fall der Mehrwertsteuer unterstellt werden, damit die Vorsteuer auf den Unterhaltsarbeiten abgezogen und überhaupt ein konkurrenzfähiger Gastwirtschaftsbetrieb geführt werden könne. Der Umsatz der Beherbergungsleistungen des Skihauses allein werde für einen allfälligen Pächter in jedem Fall zur Mehrwertsteuerpflicht führen. Konkret liess der Verein Y unter anderem anfragen, ob die ESTV akzeptiere, dass sich die X AG ab ihrer Gründung freiwillig der Mehrwertsteuerpflicht im Sinne von Art. 20 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) unterstelle.

Mit Antwortschreiben vom 11. Juni 1999 erklärte sich die ESTV grundsätzlich damit einverstanden, die X AG nach Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen. Für einen definitiven Bescheid betreffend den Zeitpunkt der Eintragung benötige sie jedoch noch diverse zusätzliche Auskünfte, welche die Verwaltung aufzählte. Am 13. Juli 1999 liess die X AG um Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ersuchen. Dabei bezifferte sie ihren voraussichtlichen Jahresumsatz mit Fr. 180'000.-. Per 1. Dezember 1999 trug die ESTV die X AG in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein.

B. Am 24. Februar 2000 liess die X AG ein Gesuch um «Option für die Versteuerung von Immobilien» mit Wirkung ab 1. Dezember 1999 einreichen; sie habe sich mittlerweile für die Variante «Gérant» entschieden und unterstelle damit den Mietumsatz freiwillig der Mehrwertsteuer. Mit Schreiben vom 12. April 2000 eröffnete die ESTV der X AG, dass sie deren Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Dezember 1999 gestrichen habe; die Bedingungen für eine Option für die Versteuerung von Immobilien seien nicht erfüllt. Am 28. April 2000 forderte die Verwaltung von der X AG mit Ergänzungsabrechnung (EA) die in Abzug gebrachte Vorsteuer für das 4. Quartal 1999 im Betrag von Fr. 25'014.55 ein. Die X AG liess dies alles bestreiten und forderte einen anfechtbaren Entscheid.

C. Mit Entscheid vom 26. Oktober 2000 stellte die ESTV fest, die X AG sei nicht mehrwertsteuerpflichtig im Sinne von Art. 17 Abs.

1 MWSTV und sei deshalb zu Recht rückwirkend im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen wieder gelöscht worden; die Voraussetzungen für die Option nach Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV seien nicht erfüllt. Zur Begründung hielt die Verwaltung dafür, die X AG vermiete das Skihaus X nur und erziele dabei keine Umsätze aus dessen eigentlichem Betrieb. Damit seien die Voraussetzungen für die reguläre Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV nicht gegeben. Da die X AG zudem aus der Vermietung der Liegenschaft einen Umsatz von lediglich Fr. 25'000.- erziele, könne nicht dafür optiert werden, denn für eine Option für die Versteuerung von Mietumsätzen sei ein jährlicher Mindestumsatz von Fr. 40'000.- erforderlich.

Dagegen liess die X AG am 23. November 2000 Einsprache erheben und unter anderem die Anträge stellen, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und das Vorsteuerguthaben gemäss Abrechnung für das 4. Quartal 1999 im Betrag von Fr. 25'014.55 zurückzubezahlen. Zur Begründung brachte sie vor, sie erziele einen Jahresumsatz von über Fr. 40'000.-, da sie auch Beherbergungsleistungen erbringe. Zudem sei die freiwillige Versteuerung nicht an eine Umsatzgrenze gebunden. Eine Verweigerung des Vorsteuerabzugs lasse im vorliegenden Fall eine erhebliche Steuerbelastung als «taxe occulte» in die Preise einfließen. Gerade dies habe man aber mit der Einführung der Mehrwertsteuer beseitigen wollen. Schliesslich sei ihr der Eintrag als Mehrwertsteuerpflichtige zugesichert worden, was sie zu Dispositionen bewegt habe, welche nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können. Ihr Vertrauen auf die Zusicherung sei folglich zu schützen.

D. Mit Einspracheentscheid vom 27. Juni 2002 wies die ESTV die Einsprache ab, soweit sie darauf eintrat. Sie stellte zudem fest, die X AG sei nicht mehrwertsteuerpflichtig und sei zu Recht rückwirkend auf den 1. Dezember 1999 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht worden. Zur Begründung hielt die Verwaltung im Wesentlichen fest, die X AG habe das fragliche Skihaus für einen Betrag von jährlich Fr. 25'000.- vermietet und betreibe es nicht selbst. Die Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV setze aber voraus, dass sie die Tätigkeit selber ausführe und dabei einen Mindestumsatz von Fr. 75'000.- erziele, was beides nicht der Fall sei. Eine freiwillige Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV sei ebenfalls ausgeschlossen, denn die von der ESTV festgelegte jährliche Mindestumsatzgrenze von Fr. 40'000.- werde nicht erreicht. Eine Mehrwertsteuerpflicht in Anwendung von Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV schliesslich sei frühestens auf den Beginn des Quartals der Anmeldung möglich, sofern die Mindestumsatzgrenze von Fr. 40'000.- übertroffen worden sei.

E. Mit Eingabe vom 7. August 2002 lässt die X AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 27. Juni 2002 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) führen und die Anträge stellen, diesen aufzuheben; das Vorsteuerguthaben gemäss Abrechnung für das 4. Quartal 1999 im Betrag von Fr. 25'014.55 sei zurückzubezahlen, der Beschwerdeführerin seien die nötigen Formulare für die Abrechnung der Mehrwertsteuer, soweit diese ab dem Jahr 2000 noch nicht abgerechnet werden konnte, unverzüglich zuzustellen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

In der Vernehmlassung vom 25. September 2002 schliesst die ESTV auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Aus den Erwägungen:

1. (Formelles)

2.a. Gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen im Inland jährlich Fr. 75'000.- übersteigen. Die Mehrwertsteuerpflicht beginnt grundsätzlich nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 21 Abs. 1 MWSTV). Wird jedoch die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebende Tätigkeit neu aufgenommen, so beginnt die Mehrwertsteuerpflicht mit der Aufnahme der Tätigkeit, wenn zu erwarten ist, dass der für die Mehrwertsteuerpflicht massgebende Umsatz innerhalb der nächsten zwölf Monate Fr. 75'000.- übersteigen wird (Art. 21 Abs. 2 MWSTV).

b. Verwendet der Mehrwertsteuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Mehrwertsteuerabrechnung die ihm von anderen Mehrwertsteuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt jedoch die von der Mehrwertsteuer unecht befreite Vermietung von Grundstücken oder Teilen davon (Art. 14 Ziff. 17 in Verbindung mit Art. 13 MWSTV).

c. Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen demjenigen, welcher nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV die gesetzlich festgelegte Mindestumsatzgrenze nicht erreicht, gestatten, für die Mehrwertsteuerpflicht zu optieren (Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV; so genannte subjektive Option). Ferner kann sie die Option für die Versteuerung der in Art. 14 Ziff. 17 MWSTV erwähnten Umsätze (ohne Wert des Bodens) zulassen, sofern sie nachweislich gegenüber Mehrwertsteuerpflichtigen erbracht werden (Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV; so genannte objektive Option). Diesfalls wird der Mehrwertsteuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt (Art. 29 Abs. 2 Bst. c MWSTV).

aa. Die Verwaltungspraxis setzt für eine subjektive Option voraus, dass pro Jahr mehr als Fr. 40'000.- Umsatz aus steuerbaren Lieferungen oder Dienstleistungen an Mehrwertsteuerpflichtige erzielt wird (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Rz. 682; Broschüre «Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer» vom August 1999, S. 24, Ziff. 5.2).

bb. Der nicht mehrwertsteuerpflichtige Erbringer einer Leistung muss zwar keine Mehrwertsteuer abliefern. Sein Umsatz bleibt aber dennoch wirtschaftlich mit Mehrwertsteuer belastet, wenn er - was die Regel ist - zur Erbringung seiner Ausgangsleistungen steuerbelastete Eingangsleistungen in Anspruch nimmt. Denn sein Vorsteuerabzugsverbot (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV e contrario) bewirkt, dass die auf den Eingangsleistungen lastende Mehrwertsteuer zum Kostenfaktor wird. Der nicht Mehrwertsteuerpflichtige sieht sich gezwungen, die Vorsteuer als Kostenelement in seine Preise einzukalkulieren, will er sie nicht selber tragen. Dieser Umstand führt immer dann zu Wettbewerbsverzerrungen, wenn die Konkurrenten mehrwertsteuerpflichtig und somit vorsteuerabzugsberechtigt (vgl. Entscheid der SRK vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 4a S. 1137) oder aber mit unterschiedlicher Vorsteuer belastet sind. Überdies darf der nicht mehrwertsteuerpflichtige Erbringer der Leistung dem mehrwertsteuerpflichtigen Leistungsempfänger keine Mehrwertsteuer weiterberechnen, und letzterer ist ebenfalls nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV e contrario). Insofern führen Leistungen von nicht Mehrwertsteuerpflichtigen allenfalls zu einer kumulativen Belastung der davon betroffenen Umsatzkette. Aus diesen Gründen (nebst den Vereinfachungsgründen) hat der Verfassungsgeber vorgesehen, dass zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität die freiwillige Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht mit Anspruch auf Vorsteuerabzug zugelassen werden kann (Art. 8 Abs. 2 Bst. d in fine der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen Übergangsbestimmungen der - alten - Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 [UeB aBV[58]]; siehe AB 1993 N 335). Macht der Leistungserbringer von der subjektiven Option Gebrauch,

unterwirft er seine Umsätze freiwillig der Besteuerung. Als nunmehr Mehrwertsteuerpflichtiger erhält er das Recht auf Vorsteuerabzug. Damit kann er die Steuerlast auf seinen Vorbezügen rückgängig machen. Die von ihm dem Fiskus abgelieferte Mehrwertsteuer überwälzt er auf den Abnehmer. Dieser wird durch die freiwillige Mehrwertsteuerpflicht des Erbringers ebenfalls vorsteuerabzugsberechtigt, falls er steuerpflichtig ist. Die Mehrwertsteuer wirkt für die Unternehmer infolgedessen kostenneutral.

Damit jedoch keine Wettbewerbsverzerrungen zwischen nicht Mehrwertsteuerpflichtigen einerseits und Mehrwertsteuerpflichtigen andererseits vorlägen, müssten zunächst alle Leistungserbringer der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht unterliegen. Das ist nicht der Fall. Der die Rechtsetzungskompetenz an den Bundesrat delegierende Verfassungsgeber hat vielmehr zwingend angeordnet, die subjektive Mehrwertsteuerpflicht werde erst ab einem Umsatz von jährlich Fr. 75'000.- ausgelöst (Art. 8 Abs. 2 Bst. d Ziff. 1 UeB aBV). Mithin ordnet die Verfassung Wettbewerbsverzerrungen bzw. allfällige Beeinträchtigungen der Wettbewerbsneutralität gerade selbst mittelbar an. An diese Vorgabe ist der Verordnungsgeber und sodann der Richter gebunden. Mittels «Kann-Vorschrift» verleiht Art. 8 Abs. 2 Bst. d in fine UeB aBV dem Bundesrat die Kompetenz, zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität die freiwillige Versteuerung der genannten Umsätze mit Anspruch auf Vorsteuerabzug zuzulassen. Damit räumt die Verfassung dem Verordnungsgeber einen Spielraum des Ermessens ein, an den der Richter wiederum gebunden ist. Dabei ist massgeblich zu beachten, dass es nicht Absicht des Parlamentes gewesen sein kann, der Verordnungsgeber habe mittels subjektiver Option jeglicher Beeinträchtigung der Wettbewerbsneutralität entgegenzuwirken, denn sonst hätte es keine Umsatzgrenze von 75'000.- eingeführt. Zumindest aber hätte es den Bundesrat zwingend und nicht lediglich mittels «Kann-Vorschrift» bevollmächtigt, die subjektive Option vorzusehen. Demnach legt der Verfassungsgeber die Entscheidung über die Frage, in welchem Umfang die durch ihn mittelbar hervorgerufenen Wettbewerbsverzerrungen mittels subjektiver Option zu beseitigen sind, in die Hände des Verordnungsgebers. Dessen Entscheidungsspielraum ist nach dem Gesagten als sehr weit zu bezeichnen. Der Bundesrat kann - aber muss nicht - die Wettbewerbsneutralität wiederherstellen. Die SRK darf die vom Bundesrat getroffene Optionsregelung, die sich im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens liegt, nicht durch eine eigene Vorschrift schmälern (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Oktober 1997, veröffentlicht in MWST-Journal 2/98, S. 51 ff., E. 3, betreffend objektive Option). Das Gericht muss sich auf die Prüfung beschränken, ob Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV verfassungsmässig ist und nicht offensichtlich aus dem Rahmen der dem Bundesrat delegierten Kompetenz fällt (BGE 123 II 299). In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Bundesrat den genannten Ermessensspielraum uneingeschränkt an die ESTV übertragen hat, indem er vorschreibt, zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung könne die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen denjenigen, welcher die Umsatzgrenze von Fr. 75'000.- nicht erreicht, subjektiv optieren lassen (Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Unter all diesen Umständen sieht sich die SRK veranlasst, auch das an die ESTV im Bereich der subjektiven Option delegierte Ermessen nicht durch ihr eigenes zu schmälern. Sie beschränkt sich auch hier auf die Prüfung, ob die Verwaltungspraxis verfassungsmässig ist und nicht offensichtlich aus dem Rahmen der der ESTV delegierten Kompetenz fällt.

cc. Mit ihrer Praxis hält die ESTV implizite dafür, dass ein Eingriff in die Wettbewerbsverhältnisse zwischen Mehrwertsteuerpflichtigem einerseits und nicht Mehrwertsteuerpflichtigem andererseits erst dann erforderlich ist, wenn letzterer einen Umsatz ab Fr. 40'000.- erreicht. Der Verfassungsgeber toleriert Wettbewerbsverzerrungen im Bereich von Umsätzen bis zu Fr. 75'000.- (E. bb hievov). Ermöglicht die Verwaltung praxisgemäss die subjektive Option ab einem steuerbaren Umsatz von Fr. 40'000.-, wird sie soweit dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität jedenfalls gerechter als das Parlament selbst. Wird vor diesem Hintergrund zudem berücksichtigt, dass die Verwaltung die Wettbewerbsneutralität wahren «kann» und nicht «muss», kann es nicht Aufgabe des Richters sein, diese Limite auf beispielsweise Fr. 30'000.-, Fr. 20'000.- usw. oder gar auf Fr. 0.- festzusetzen. Es gilt ohnehin auch den Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit der Mehrwertsteuer zu beachten, der für den Verfassungsgeber ein massgebender Grund für die Limite von Fr. 75'000.- gewesen ist. Die Zahl der Mehrwertsteuerpflichtigen sollte im Interesse der Erhebungswirtschaftlichkeit so gering als möglich gehalten werden (AB 1993 N 334). So ging es dem Parlament

darum, den Kreis der Mehrwertsteuerpflichtigen nicht zulasten der Erhebungswirtschaftlichkeit zu gross werden zu lassen unter Inkaufnahme, dass der Wettbewerbsneutralität nicht in jedem Fall zum Durchbruch verholfen werden kann (vgl. Dieter Metzger, Erhebungswirtschaftlichkeit und Wettbewerbsneutralität bei der Umsatzsteuer, in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 63, S. 351). Schliesslich hält die SRK dafür, dass aus rechtsstaatlichen Gründen mit der Optionsmöglichkeit eine gewisse Zurückhaltung geboten ist. Denn mit ihr entscheidet der Leistungserbringer - was eigentlich Aufgabe des Gesetzgebers wäre - mittelbar über die Höhe der Endbelastung von Umsätzen. Er bestimmt durch seine Wahl, zu optieren oder nicht, über die steuerliche Rechtsfolge einer Leistung, über die Wettbewerbsverhältnisse zwischen sich und konkurrierenden Mitbietern. Nimmt nicht jeder Erbringer von vergleichbaren Umsätzen im nämlichen Jahresumfang das subjektive Optionsrecht in Anspruch, entstehen neuerliche Wettbewerbsverzerrungen. Denn die beschriebenen nachteiligen Folgen (E. bb hievov) werden nur für die Beteiligten jener Umsatzkette beseitigt, in welcher der Leistungserbringer optiert (ausführlich: Daniel Riedo, Option - eine kritische Würdigung, in ASA 69, S. 475 ff., insbesondere S. 485).

Aus diesen Gründen hält die Umsatzgrenze von Fr. 40'000.- gemäss Verwaltungspraxis vor einer zurückhaltenden Prüfung durch die SRK stand (in einem rechtskräftigen Entscheid hat die SRK die Rechtmässigkeit dieser Umsatzgrenze überdies stillschweigend anerkannt: siehe Entscheid der SRK vom 28. November 2002 in Sachen M. [SRK 2001-123], E. 4b/bb). Nur der Vollständigkeit halber ist beizufügen, dass die Verwaltungspraxis mit Recht bei der Berechnung der Umsatzgrenze - wie bei jener gemäss Art. 17 MWSTV - die unecht befreiten Leistungen von Art. 14 MWSTV nicht mitberücksichtigt.

3.a. Im vorliegenden Fall liess die Beschwerdeführerin am 13. Juli 1999 um Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ersuchen und dabei ihren voraussichtlichen Jahresumsatz mit Fr. 180'000.- beziffern. Per 1. Dezember 1999 trug die ESTV die Beschwerdeführerin in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein. Am 9. Februar 2000 schloss die Beschwerdeführerin mit der Familie W. einen Mietvertrag über den Mietgegenstand «Skihaus X» zu einem jährlichen Mietzins von Fr. 25'000.- (zuzüglich Umsatzbeteiligung von 10% ab Fr. 200'000.-). Der Mietgegenstand umfasste gemäss vertraglicher Vereinbarung die «ganze Liegenschaft mit Umgebung [...] und vorgenommenem Ausbau, Gaststube = 54 Plätze, Terrasse = 75 Plätze, Übernachtungsplätze = 25 Betten, 50 Plätze Massenzimmer». In der Jahresrechnung über das erste Geschäftsjahr (1. Juli 1999 bis 30. September 2000) wies die Beschwerdeführerin einen Pachtzins für das Skihaus von Fr. 19'087.40 sowie einen «Ertrag Logement» von Fr. 36'730.45 aus. Im zweiten Geschäftsjahr (1. Oktober 2000 bis 30. September 2001) betrug der Pachtzins Fr. 48'958.40 und ein «Ertrag Logement» wurde nicht mehr ausgewiesen.

b. Den nach eigenen Angaben im ersten Geschäftsjahr voraussichtlich zu erzielenden Umsatz von Fr. 180'000.- hat die Beschwerdeführerin nicht erzielt. Sie hat auch die Umsatzgrenze von Fr. 75'000.- nicht erreicht, weshalb eine Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 17 MWSTV nicht in Betracht kommt. Auch konnte die Beschwerdeführerin für das erste Geschäftsjahr nicht subjektiv für die Mehrwertsteuerpflicht optieren, da sie mit einem der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz von Fr. 36'730.45 («Ertrag Logement») die entsprechende Umsatzgrenze von Fr. 40'000.- nicht erreichte. Nicht mizuberücksichtigen ist hier entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin der aus der Vermietung des Skihauses resultierende

Zins von Fr. 19'087.40, welcher zusammen mit dem «Ertrag Logement» einen Betrag ergäbe, der Fr. 40'000.- übersteigt. Denn dabei handelt es sich um eine unecht befreite Leistung gemäss Art. 14 Ziff. 17 MWSTV, welche nicht zu berücksichtigen ist (E. 2c/cc hievor). Infolgedessen braucht hier der ausgewiesene «Ertrag Logement» betragsmässig nicht in Zweifel gezogen zu werden, was zumindest möglich wäre angesichts des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin laut dem genannten Mietvertrag zwischen 11. Dezember 1999 und 30. September 2000 auch den Beherbergungsteil des Skihauses vermietete, sodass in dieser Zeit die Einnahmen nicht durch sie selbst erzielt werden konnten.

Die subjektive Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin für das erste Geschäftsjahr bzw. per 1. Dezember 1999 ist nach dem Gesagten nicht gegeben. Die ESTV hat die Beschwerdeführerin mit Recht wieder aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gestrichen.

Die zwar nicht Beschwerdegegenstand bildende Frage, ob die Beschwerdeführerin für das zweite Geschäftsjahr subjektiv optieren dürfte, ist der Vollständigkeit halber ebenfalls abschlägig zu beantworten. Für dieses Jahr hat sie nur unecht von der Mehrwertsteuer ausgenommene (Fr. 48'958.40), jedoch keine zu versteuernden Umsätze ausgewiesen.

4. Es bleibt auf die übrigen Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite (beispielsweise durch die Umsatzgrenze von Fr. 40'000.- in E. 2c hievor) wiederlegt sind.

a. Die Beschwerdeführerin hält dafür, sie könne für den Umsatz aus der Vermietung der Übernachtungsgelegenheiten im Sinne von Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV - also objektiv - optieren. Sie geht auch hier davon aus, den Mindestumsatz von Fr. 40'000.- zu überschreiten, indem sie sowohl die zu versteuernden als auch die unecht befreiten Leistungen berücksichtigt. Die Vorinstanz hält entgegen, die Beschwerdeführerin könne nicht objektiv optieren, da die wohlverstanden nicht erreichte Mindestumsatzgrenze von Fr. 40'000.- auch hier gelte, und nicht nur für die subjektive Option.

Die Beurteilung durch die Vorinstanz ist zu schützen. Die fragliche Mindestumsatzgrenze hat sich für die subjektive Option als rechtens herausgestellt (E. 2c hievor). Systemnotwendigerweise hat sie aber auch für die objektive Option zu gelten. Andernfalls könnte jeder Leistungserbringer (von Umsätzen gemäss Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV) immer dann die Mehrwertsteuerpflicht mittels objektiver Option erwirken, wenn er die Mindestumsatzgrenzen der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 17 MWSTV bzw. gemäss subjektiver Option nicht erreicht. Es kann nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen, dass ein Leistungserbringer über die objektive Option die Bedingungen von Art. 17 MWSTV bzw. der subjektiven Option umgeht (siehe auch Entscheid der SRK vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 4a S. 1136, wonach der Beschwerdeführer nicht subjektiv für die Mehrwertsteuerpflicht optieren kann, wenn er einzig unecht befreite Umsätze im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erbringt, dies selbst dann nicht, wenn er die Umsatzlimite von Fr. 75'000.- überschreitet). Zwar wird jemand, der ein Bauvorhaben zwecks Vermietung oder Verkauf realisieren will, objektiv optieren können, auch wenn er zunächst noch nicht subjektiv

mehrwertsteuerpflichtig ist (vgl. Wegleitung a.a.O., Rz. 680, oder Broschüre «Liegenschaftsverwaltung / Immobilien» vom Januar 1996, S. 21, Ziff. 4.2, wonach der nicht Mehrwertsteuerpflichtige die Option beantragen kann, diese aber erst auf den Beginn der Erzielung der entsprechenden Umsätze gewährt wird). Dies ist aber - wie gezeigt - systembedingt nur möglich, wenn er gleichzeitig die Voraussetzungen der subjektiven Option erfüllt. Die objektive Option gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV ist ohnehin in erster Linie auf jene Fälle zugeschnitten, in denen der Leistungserbringer bereits subjektiv mehrwertsteuerpflichtig ist, sei es aufgrund von Art. 17 f. MWSTV oder von Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV. So entspricht es denn auch der zwingenden Steuersystematik, dass objektiv steuerbare Leistungen nur dann zu versteuern sind, wenn der Erbringer subjektiv mehrwertsteuerpflichtig ist.

Die Beschwerdeführerin erzielte im ersten Geschäftsjahr für weniger als Fr. 40'000.- zu versteuernde Umsätze (E. 3b hievor) mit der Folge, dass die ESTV mit Recht auch die objektive Option nicht bewilligte.

b. Schliesslich beruft sich die Beschwerdeführerin auf den Grundsatz von Treu und Glauben.

aa. Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe im Gründungsstadium der ESTV offengelegt, was ihre Absichten seien und habe den Eintrag als Mehrwertsteuerpflichtige zugesichert erhalten. Die ESTV habe in ihrer Antwort mit keiner Silbe darauf hingewiesen, dass die Option von einem minimalen Umsatz abhängig sei oder sein könnte. Aufgrund dieser Zusicherung habe sie Dispositionen getätigt, welche nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden könnten. Wäre die freiwillige Versteuerung der Umsätze nicht zugesichert worden, so wäre die Beschwerdeführerin nicht gegründet worden. Sie sei deshalb im Vertrauen auf diese Zusicherung zu schützen.

bb. Das in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) enthaltene Gebot von Treu und Glauben gilt nach Rechtsprechung und Lehre auch im Verwaltungsrecht und gibt dem Bürger einen Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens, das er in behördliche Zusicherungen und sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden setzt. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat (BGE 121 II 479, BGE 118 Ia 254, BGE 117

Ia 285; Arthur Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Zürich 2002, S. 128 ff. Rz. 622 ff.; René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 74 und Nr. 75 B III/b/2; Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel und Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., S. 128 ff.).

cc. Die Anfrage über die Möglichkeit einer freiwilligen Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV erfolgte am 6. Mai 1999. In ihrem Antwortschreiben vom 11. Juni 1999 hat die ESTV eine entsprechende Mehrwertsteuerpflicht zwar grundsätzlich in Aussicht gestellt, «für einen definitiven Bescheid betreffend den Zeitpunkt der Eintragung» jedoch noch zusätzliche Auskünfte verlangt um die entsprechenden Abklärungen zu treffen. Am 13. Juli 1999 beantragte die inzwischen gegründete Beschwerdeführerin ihre Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen und bezifferte dabei ihren voraussichtlichen Jahresumsatz mit Fr. 180'000.-. Die ESTV hat die Beschwerdeführerin aufgrund dieses Antrages (und damit in

Anwendung von Art. 17 in Verbindung mit Art. 21 MWSTV) in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und nicht in Anwendung von Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV (Schreiben der ESTV an die Beschwerdeführerin vom 14. Oktober 1999). Es wäre denn auch kein Grund dafür ersichtlich, die Beschwerdeführerin nicht wie jede andere Antragsstellerin, welche ihren voraussichtlichen, massgebenden Jahresumsatz mit Fr. 180'000.- beziffert, unter den gegebenen weiteren Voraussetzungen in das Register der

Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen. Mit dem Antrag der Beschwerdeführerin vom 13. Juli 1999 ergab sich für die ESTV aber eine neue Beurteilungsgrundlage für die Prüfung der beantragten subjektiven Mehrwertsteuerpflicht, welche zu diesem Zeitpunkt weder festgestellt noch eingetragen oder der Beschwerdeführerin mitgeteilt worden war. Unter diesen Umständen war die Verwaltung nicht gehalten, die freiwillige subjektive Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV der Beschwerdeführerin weitergehend abzuklären. Stellt die Beschwerdeführerin mit ihrem Antrag vom 13. Juli 1999 den Sachverhalt neu dar, kann sie sich nicht auf das Antwortschreiben der ESTV vom 11. Juni 1999 berufen. Dieses befasste sich mit einem rechtswesentlich unterschiedlichen Sachverhalt. Damit fehlt es bereits an der Grundvoraussetzung des Vertrauensschutzes, nämlich an der Vertrauensgrundlage, das heisst der massgeblichen behördlichen Zusicherung. Schon deshalb kann sich die Beschwerdeführerin nicht mit Erfolg auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes stützen.

Ferner könnte die Beschwerdeführerin ohnehin nichts für ihren Vorteil aus dem Vertrauensschutz ableiten mit Bezug auf ihre Behauptung, es wäre nicht zu ihrer Gründung gekommen, wenn die freiwillige Versteuerung der Umsätze nicht zugesichert worden wäre. Adressat des Antwortschreibens vom 11. Juni 1999 war nämlich der Verein Y, der Absender der entsprechenden Anfrage. Mithin mangelt es auch unter diesem Gesichtspunkt an der erforderlichen Vertrauensgrundlage mit Bezug auf die Beschwerdeführerin.

Diese Behauptung ist ohnehin aktenwidrig. Nach der im Schreiben vom 6. Mai 1999 dargestellten Situation herrschte Ungewissheit einzig mit Bezug auf die Frage, ob das Skihaus einem selbständigen Pächter übertragen oder ob es durch die zu gründende Beschwerdeführerin betrieben werde. Die Absicht, das Skihaus X aus dem Verein Y auszugliedern und zu diesem Zweck die Beschwerdeführerin als Aktiengesellschaft zu gründen, ist jedoch in keiner Weise hypothetisch formuliert. Der Anfrage ist weder ausdrücklich noch implizite ein Hinweis darauf zu entnehmen, die Beschwerdeführerin werde nicht gegründet, wenn ihr die ESTV eine freiwillige Mehrwertsteuerpflicht verwehre. Das Gleiche gilt mit Bezug auf die Renovationsarbeiten am Skihaus, die durch die Beschwerdeführerin vorgenommen werden sollten. Will also die Beschwerdeführerin vorgeben, die Dispositionen (welche sie übrigens nicht darlegt), welche sie im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft der ESTV getroffen hat, bestünden in diesen Umbauarbeiten, dann kann sie sich schliesslich auch unter diesem Blickwinkel nicht mit Erfolg auf den Vertrauensschutz berufen. Denn das Skihaus umgebaut hätte sie in Anbetracht des fraglichen Schreibens so oder anders.

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 2'000.- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV], SR 172.041.0).

[58] Zu lesen auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz unter http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf

Dokumente der SRK