Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.339/2003 /kil

Urteil vom 18. Februar 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichterin Yersin,
Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Matter.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch OBT Treuhand AG,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (MWSTV); Option mit Rückwirkung,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 13. Juni 2003.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG ist seit dem 28. April 1983 im Handelsregister des Kantons St. Gallen eingetragen. Sie bezweckt den Betrieb von Kinos aller Art, kann aber u.a. auch Wertschriften und Liegenschaften erwerben oder veräussern und diese verwalten. Seit dem 1. Januar 1995 ist sie unter der Nummer 111111 als Mehrwertsteuerpflichtige registriert.

Im Herbst 1996 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: EStV) bei der X._____ AG eine Kontrolle durch, mit welcher die Perioden vom ersten Quartal 1995 bis zum zweiten Quartal 1996, d.h. der Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 30. Juni 1996, geprüft wurden. Gestützt darauf erhob die EStV bei der Pflichtigen mit Ergänzungsabrechnung Nr. 22222 vom 29. Oktober 1996 eine Steuer von insgesamt Fr. 74'265.– nebst Verzugszins ab dem mittleren Verfall. Diese Nachbelastung betraf verschiedene Umsätze, die Abgrenzung von Kiosk- und gastgewerblichen Leistungen, Mietzinseinnahmen, nicht verbuchte und abgerechnete Umsätze sowie Vorsteuerdifferenzen. Am 1. Dezember 1996 erliess die EStV unter der Nr. 33333 eine weitere Ergänzungsabrechnung wegen nicht korrekter Vorsteuerabzüge und forderte Steuern im Betrage von Fr. 333'801.– inklusive Verzugszinsen nach. Am 18. Februar 1997 wurde der X._____ AG mit der Nr. 44444 eine dritte Ergänzungsabrechnung zugestellt. Damit wurde ein Betrag von Fr. 335'268.– zuzüglich Verzugszinsen ab dem mittleren Verfall nachbelastet. Die EStV kam zum Schluss, dass die Steuerpflichtige nicht rückwirkend für die Versteuerung der Umsätze aus der Vermietung von Liegenschaften optieren durfte und somit auch nicht zur Vornahme der getätigten Vorsteuerabzüge berechtigt war. Am 21. März 1997 wurde eine Gutschrift von Fr. 279.– (Nr. 55555) vorgenommen.
B.

Mit Datum vom 13. März 1997 erliess die EStV einen förmlichen Entscheid. Darin hielt sie fest, dass der X._____ AG die Option für die Versteuerung der genannten Vermietungsumsätze rückwirkend auf den 1. Januar 1995 nicht gewährt werde und sie demzufolge den Betrag von Fr. 334'989.– (Fr. 335'268.– abzüglich Fr. 279.–) nebst Verzugszinsen ab dem mittleren Verfall zu bezahlen habe. Gegen diesen Entscheid erhob die X._____ AG erfolglos Einsprache und sodann Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (Entscheid vom 13. Juni 2003).
C.
Hiergegen hat die X._____ AG am 11. Juli 2003 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Sie macht geltend, die EStV und die Eidgenössische Steuerrekurskommission hätten die vom Steuerinspektor anlässlich der Revision anerkannte rückwirkende Option nicht verweigern dürfen und somit auch die getätigten Vorsteuerabzüge zulassen müssen.

Die EStV schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach den Artikeln 97 ff. OG mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 54 Abs. 1 der bundesrätlichen Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV; AS 1994 1464]; Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]). Die Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde können nach Art. 104 lit. a und b OG die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und diese den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.3 Die hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalte wurden alle vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes (am 1. Januar 2001) verwirklicht. Auf das vorliegende Verfahren sind deshalb noch die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung von 1994 (MWSTV) anwendbar (vgl. Art. 93 f. MWSTG).
2.
Vorab macht die Beschwerdeführerin geltend, ihr sei zu Unrecht verweigert worden, rückwirkend für die Besteuerung der Umsätze aus Liegenschaftsvermietung zu optieren (und somit die entsprechenden Vorsteuerabzüge geltend zu machen).
2.1 Inlandumsätze unterliegen gemäss Art. 4 MWSTV der Mehrwertsteuer. Dagegen sind die in Art. 14 MWSTV genannten Umsätze von der Steuer ausgenommen (sog. unechte Befreiung, Art. 13 MWSTV). Dazu zählen u.a. die Mietzinsen aus der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen (Art. 14 Ziff. 17 MWSTV). Gemäss Art. 20 MWSTV kann indessen für die Versteuerung solcher Umsätze optiert werden. Damit werden diese freiwillig der Besteuerung unterstellt.

Vorsteuern, die im Zusammenhang mit steuerbaren Inlandumsätzen stehen, können insbesondere dann in Abzug gebracht werden, wenn die Voraussetzungen von Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV erfüllt sind. Zum Vorsteuerabzug berechtigen demnach steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen oder Umsätze, für deren Versteuerung optiert wurde (Art. 29 Abs. 2 lit. a, b und c MWSTV).
Die Option für die Versteuerung der in Art. 14 Ziff. 17 MWSTV genannten Mietzinsen kann durch die EStV gewährt werden, wenn die Bedingungen von Art. 20 Abs. 1 und 2 MWSTV erfüllt sind. Vorausgesetzt ist zuerst, dass es sich um Umsätze handelt, welche nachweislich gegenüber Steuerpflichtigen erbracht werden. Im Weiteren muss ein Antrag gestellt werden (vgl. Branchenbroschüre für Liegenschaftsverwaltung/Immobilien, Ziffer 4.2, S. 18 [610.507-13]). Auch muss der Gesuchsteller Gewähr bieten, dass er seine Obliegenheiten

als Steuerpflichtiger - insbesondere durch ordnungsgemässe Buchführung und Abrechnung mit den Behörden - erfüllt. Überdies dürfen sich aus der Bewilligung weder für den Gesuchsteller noch für dessen Abnehmer ungerechtfertigte Steuervorteile ergeben. Zudem kann die EStV die Zustimmung von einer Mindestdauer der Steuerpflicht und der Leistung von Sicherheiten abhängig machen. Im Normalfall ist davon auszugehen, dass eine Option frühestens auf Beginn des Quartals der Anmeldung möglich ist. Rückwirkende Optionen auf vor der Anmeldung liegende Zeitpunkte werden durch die EStV nur ausnahmsweise bewilligt (vgl. zum Ganzen: Wegleitung für Steuerpflichtige, Ausgabe 1995, Rz. 685 ff.; Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 zu Art. 20 E-MWSTV, S. 24 f.; Alois Camenzind/Nikolaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, Rz. 732 ff., S. 204 ff.).

2.2 Vorliegend verpachtete die Beschwerdeführerin die in den Jahren 1995/96 umgebaute Liegenschaft einer ebenfalls steuerpflichtigen Mieterin. Damit ist das Erfordernis von Art. 20 Abs. 1 lit. b MWSTV erfüllt, im Gegensatz zu anderen formellen und materiellen Voraussetzungen, welche die EStV gestützt auf Art. 20 Abs. 2 MWSTV festgelegt hat: Es wurde weder zu Beginn der Vermietung ein Optionsgesuch gestellt, noch das Mietentgelt zum Normalsatz versteuert oder die Miete mehrwertsteuerkonform fakturiert. Die Buchführung und die Abrechnung erwiesen sich als nicht ordnungsgemäss. Somit bot die Beschwerdeführerin nicht Gewähr für die Erfüllung ihrer Obliegenheiten als Steuerpflichtige. Für den massgeblichen Prüfungszeitraum war die Option zur Versteuerung der Vermietungsumsätze demnach nicht zu gewähren. Es durfte offen bleiben, ob eine rückwirkende Option auf Grund der bestehenden gesetzlichen Bestimmungen überhaupt zulässig gewesen wäre und ob die erforderlichen Voraussetzungen im Sinne einer günstigen Prognose für die Zukunft bejaht werden konnten.

3.

Die Beschwerdeführerin rügt, sie habe zu entscheidwesentlichen Argumenten der Vorinstanz nie Stellung nehmen können. Damit sei ihr rechtliches Gehör verletzt worden.

Diese Sichtweise vermag nicht zu überzeugen. Aus Art. 62 Abs. 4 VwVG ergibt sich, dass die Eidgenössische Steuerrekurskommission das Recht von Amtes wegen anzuwenden hat. Vorbehältlich gewisser - hier nicht massgeblicher - Ausnahmen ist sie nicht an die rechtlichen Begründungen der Parteien gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten gutheissen oder abweisen (vgl. André Moser, in: Thomas Geiser/Peter Münch [Hrsg.], Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel 1998, Rz. 1.9; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 112 ff.). Auch sonst ist keine Gehörsverletzung ersichtlich.

4.

Vorliegend hat der zuständige Inspektor eine rückwirkende Option grundsätzlich anerkannt und demnach in der EA Nr. 33333 vom 11. Dezember 1996 den Vorsteuerabzug in der Höhe von Fr. 355'948.– für die angefallenen Baukosten zugelassen. Nach erneuter Prüfung des Sachverhaltes hat die EStV jedoch entschieden, dass eine rückwirkende Option nicht möglich sei. Dagegen bringt die Beschwerdeführerin verschiedene Rügen vor, die sich aber als unbegründet erweisen.

4.1 Wenn die EStV, wie hier, die im Rahmen der externen Revision akzeptierte Option nicht zulässt, so handelt es sich nicht um eine unzulässige rückwirkende Praxisänderung, sondern um eine auf Grund des geltenden Rechts (und somit einer unveränderten Praxis, vgl. E. 2.1) erforderliche Korrektur. Auch eine Ungleichbehandlung liegt insoweit nicht vor.

4.2 Ebenfalls unzutreffend ist das Argument der Beschwerdeführerin, die aus den beiden Ergänzungsabrechnungen Nr. 22222 vom 29. Oktober 1996 und Nr. 33333 vom 1. Dezember 1996 resultierende Steuerschuld sei am 17. Dezember 1996 beglichen worden. Damit habe die EStV das Optionsrecht akzeptiert. Es sei ihr verwehrt, auf diesen Entscheid zurückzukommen, weil die vorbehaltlos bezahlte Ergänzungsabrechnung einer rechtskräftigen Verfügung gleichzustellen sei.

Die Mehrwertsteuer ist eine Selbstveranlagungssteuer (Art. 37 MWSTV und Art. 46 MWSTG): Der Steuerpflichtige hat seine Abrechnungen in der vorgesehenen Frist einzureichen. Der EStV wird das Recht eingeräumt, diese Abrechnungen zu kontrollieren. Im Rahmen einer Steuerrevision festgestellte Mängel werden mittels Ergänzungsabrechnungen korrigiert. Diese gelten - wie schon unter der Warenumsatzsteuer - nach konstanter Praxis der ESTV und nach verschiedenen Lehrmeinungen nicht als Verfügungen. Die vom Steuerpflich-

tigen abgerechnete oder mittels Ergänzungsabrechnung festgestellte Steuerschuld erwächst deshalb nicht in Rechtskraft. Solange die Steuer noch nicht durch einen förmlichen Entscheid der EStV festgestellt ist (Art. 51 MWSTV; Art. 63 MWSTG), können der Steuerpflichtige und die Behörden im Rahmen der fünfjährigen Verjährungsfrist auf die Ergänzungsabrechnung zurückkommen. Für den Steuerpflichtigen gilt dies allerdings nur dann, wenn er die Steuerschuld nicht vorbehaltlos bezahlt hat (vgl. zum Ganzen: Bundesgerichtsurteil vom 2. Juni 2003, 2A.320/2002 und 2A.326/2002, E. 3.4.3.4 und 3.4.3.8; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 1678, S. 568 f. u. Rz. 1731, S. 588; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, Art. 63, N 5; ders., Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, Rz. 827 f., S. 332 f.; Gerhard Schafroth/Thomas P. Wenk, Selbstveranlagung und Ergänzungsabrechnung, ST 1998, S. 1168).

Vorliegend ist ein förmlicher Entscheid erst am 13. März 1997 ergangen. Die Korrektur ist dagegen schon mit der dritten Ergänzungsabrechnung vom 18. Februar 1997 erfolgt. Zu diesem Zeitpunkt hatten die beiden ersten Nachbelastungen vom 29. Oktober 1996 und vom 1. Dezember 1996 noch keine Rechtsverbindlichkeit erlangt.

4.3 Aus demselben Grund kann der Beschwerdeführerin auch nicht gefolgt werden, wenn sie geltend macht, die Optionsanerkennung durch den Inspektor sei ohne gültigen Revisionsgrund korrigiert worden. Voraussetzung für eine Revision im Sinne von Art. 55 MWSTV bzw. Art. 67 MWSTG ist, dass ein rechtskräftiger Entscheid oder Einspracheentscheid vorliegt (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1717). Das ist hier - wie eben dargestellt - nicht der Fall gewesen.

4.4 Schliesslich verstösst der nachträgliche Widerruf der bewilligten Option auch nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Insbesondere ist weder dargetan noch sonstwie ersichtlich, welche nicht rückgängig zu machende Dispositionen die Beschwerdeführerin im Vertrauen auf die unzutreffende Auskunft des Inspektors getroffen haben sollte. Es kann diesbezüglich auf den Entscheid der Vorinstanz (E. 3d/bb) verwiesen werden.

5.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit als unbegründet. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 i.V.m. Art. 153 und Art. 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 7'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung sowie der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 18. Februar 2004

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: