Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1361/2006
{T 0/2}

Urteil vom 19. Februar 2007

Mitwirkung: Richter: Markus Metz (Vorsitz), Daniel Riedo, Pascal Mollard;
Gerichtsschreiber: Jürg Steiger

X._____
Beschwerdeführerin, vertreten durch.....

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz

betreffend
MWST (1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1998)

Sachverhalt:

A. X._____ ist als autonome Dienststelle des entsprechenden Gemeinwesens seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B. Am 25. / 26. August sowie am 7. September 1998 führte die ESTV bei der X._____ eine Kontrolle durch. Gestützt darauf machte sie mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 7. September 1998 für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 1998 eine Nachforderung von Fr. 35'091.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5% seit 30. April 1997 geltend. Die ESTV begründete die Nachforderung mit nicht vorgenommenen Vorsteuerkürzungen aufgrund von Subventionen/Defizitdeckung aus allgemeinen Steuergeldern des eigenen Gemeinwesens und aufgrund von der Steuer ausgenommener Umsätze (Wärmeabgabe an Abwasserreinigungsanlage [ARA]) sowie mit Korrekturen der über die Investitionsrechnung zuviel vorgenommenen Vorsteuerabzüge auf Anschaffungen.

C. Mit Schreiben vom 18. September 1998 teilte die Gemeindeverwaltung mit, sie sei nicht gewillt, die gegenüber fünf ihrer autonomen Dienststellen erlassenen Ergänzungsabrechnungen zu akzeptieren und verlangte je eine anfechtbare Verfügung. Hinsichtlich der X._____ erliess die ESTV in der Folge am 8. Januar 2002 einen anfechtbaren Entscheid, in dem sie ihre Nachforderung bestätigte. Die X._____ erhob dagegen am 7. Februar 2002 Einsprache und verlangte, die von der ESTV mit EA Nr. ... vom 7. September 1998 geltend gemachte Nachbelastung von Fr. 35'091.-- zuzüglich 5% Verzugszins sei nach unten zu korrigieren. Die nicht steuerbaren Umsätze "Wärmeabgabe an ARA / Dieselverkauf Baugruppe" bewirkten ihrer Ansicht nach keine Vorsteuerkürzung, da es sich dabei um interne Verrechnungen handle. Mit der Vorsteuerkürzung aufgrund der Defizitdeckung aus allgemeinen Steuergeldern erklärte sie sich hingegen einverstanden.

D. Mit Einspracheentscheid vom 5. April 2004 erkannte die ESTV, dass der Entscheid vom 8. Januar 2002 im Umfange von Fr. 19'148.-- zuzüglich Verzugszins zu 5% seit 30. April 1997 in Rechtskraft erwachsen sei und die Einsprache abgewiesen werde. Die Einsprecherin schulde der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1998 (über den bereits in Rechtskraft erwachsenen Betrag) Fr. 15'943.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins seit 30. April 1997. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, dass obwohl die Steuerpflicht grundsätzlich gegeben sei vorliegend die Leistungen "Wärmeabgabe an ARA" und "Dieselverkauf Baugruppe" nicht zu versteuern seien und deshalb als Folge diesbezüglich auch der Anspruch auf Vorsteuerabzug entfalle. Aufgrund der gemischten Verwendung käme es somit zu einer Vorsteuerkürzung.

E. Die X._____ (Beschwerdeführerin) führte mit Eingabe vom 18. Mai 2004 gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 5. April 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit den folgenden

Anträgen: "Es seien Ziffer 2 und 3 des Einspracheentscheides der ESTV vom 5. April 2004 im Sinne der nachfolgenden Begründung aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie für die Steuerperiode vom 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1998 der ESTV den Betrag von CHF 15'943.-- zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 30. April 1997 nicht schuldet; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Eidgenössischen Steuerverwaltung". Zur Begründung bringt sie vor, dass es sich bei den Wärmelieferungen um einen reinen Innenumsatz handle, der nicht zu einer Vorsteuerkürzung führen dürfe. Im Weiteren unterlägen Leistungen, welche Gemeinwesen ausschliesslich untereinander erbringen zwar nicht der Steuer, der volle Vorsteuerabzug müsse ihrer Ansicht nach jedoch gleichwohl möglich sein. Diese Leistungen bildeten einen Umsatz sui generis, der wie die von der Steuer befreiten Umsätze zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten. Der Katalog der ausgenommenen Umsätze sei abschliessend geregelt. Steuerausnahmen müssten gemäss einer ständigen Praxis folgend restriktiv gehandhabt werden. Für die vorliegende Verweigerung des Vorsteuerabzuges mangle es an einer gesetzlichen Grundlage.

F. Mit Vernehmlassung vom 14. Juli 2004 beantragt die ESTV die vollumfängliche Abweisung der Verwaltungsbeschwerde, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Sie hält vollumfänglich an ihren Erwägungen im Einspracheentscheid vom 5. April 2004 fest. Zudem führt sie im Wesentlichen aus, dass keine Innenumsätze vorliegen können, da verschiedene Mehrwertsteuersubjekte gegeben seien. Im Weiteren äussere sich Art. 17 MWSTV (Verordnung des Bundesrates über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV, aSR 641.201]) einzig und allein zur Problematik "Steuerpflicht". Auch wenn die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllt seien, brauche es noch den Gegenstand sprich das steuerrelevante Objekt -, damit die Steuer zum Tragen komme. Gemäss Art. 29 Abs. 1 MWSTV könne der Steuerpflichtige die ihm für Lieferungen und Dienstleistungen in Rechnung gestellten Vorsteuern abziehen, wenn er die bezogenen Gegenstände oder Leistungen für einen steuerbaren Zweck verwende. In diesem Zusammenhang beziehe sich der Terminus "steuerbar" in klarer Weise auf das Steuerobjekt, d.h. der aus den entsprechenden Lieferungen/Dienstleistungen resultierende Umsatz müsse der Steuer unterliegen und versteuert werden. In casu fehle es mit Bezug auf die Wärmelieferungen an einer rechnerisch ermittelten Steuerzahllast gegenüber der ESTV, so dass im Gegenzug auch kein Vorsteuerabzug gewährt werden könne.

G. Mit Schreiben vom 17. November 2006 teilte die SRK den Parteien mit, dass das Bundesverwaltungsgericht das hängige Beschwerdeverfahren gemäss Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Bundesverwaltungsgericht vom 17. Juni 2005 (Verwaltungsgerichtsgesetz [VGG], SR 173.32) übernimmt.

Auf die Begründung der Beschwerde wird soweit entscheidwesentlich im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung des am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Die Beschwerdeführerin ist durch den Einspracheentscheid der ESTV vom 5. April 2004 beschwert (Art. 48 VwVG) und hat diesen mit Eingabe vom 18. Mai 2004 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 lit. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 lit. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 lit. c VwVG; André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1998 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

2.

2.1 Nach Art. 4 MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Das Bundesgericht hat zum Begriff des Leistungsaustausches in grundsätzlicher Hinsicht Stellung genommen (BGE 126 II 451 f. E. 6; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6). Danach findet erst mit dem Austausch von Leistungen ein steuerbarer Umsatz statt. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Es muss ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteu-

er als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.).

2.2 Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn eine Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen.

2.3 Bund, Kantone und Gemeinden, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraute Personen und Organisationen sind für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, nicht steuerpflichtig, auch wenn sie für solche Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten. Gemeinwesen, ihre Dienststellen sowie Zweckverbände von Gemeinwesen sind von der Steuerpflicht ausgenommen, soweit sie ausschliesslich Leistungen untereinander erbringen. Die Ausübung von Funktionen der Schiedsgerichtsbarkeit gilt als hoheitlich. Die im Anhang zu dieser Verordnung in nicht abschliessender Weise aufgeführten entgeltlich erbrachten Tätigkeiten sind in jedem Fall steuerbar (Art. 17 Abs. 4 MWSTV). In diesem Anhang sind unter anderem Lieferungen von Wasser, Gas, Elektrizität, thermischer Energie und ähnlichen Gegenständen explizit aufgeführt (vgl. Ziff. 2 der entsprechenden Liste).

Was eine Dienststelle ist, wird in der MWSTV nicht weiter umschrieben. Die Verwaltungspraxis stützt sich hierbei auf die Gliederung der Rechnungslegung ab. Je nach Grösse des Gemeinwesens erfolgt diese nach Aufgaben oder nach Institutionen. Anhand dieser Gliederung lassen sich die autonomen Dienststellen ermitteln (vgl. Branchenbroschüre Gemeinwesen, ESTV, Dezember 1994, Ziff. 3).

2.4 Bei der Abklärung der Steuerpflicht einer autonomen Dienststelle ist gemäss Verwaltungspraxis Folgendes zu beachten:

Nicht zum massgebenden Umsatz zählen die von der Steuer ausgenommenen Umsätze (Art. 14 MWSTV), die Umsätze aus dem Verkauf von im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnissen der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft und der Gärtnerei - sofern die Umsätze, die mit zugekauften Erzeugnissen der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft und der Gärtnerei erzielt werden, 25'000 Franken im Jahr nicht übersteigen - (Art. 19 Abs. 1 lit. b MWSTV), die Umsätze aus hoheitlicher Tätigkeit (Art. 17 Abs. 4 MWST) sowie Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand (Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV).

Ist die Dienststelle ausschliesslich für das eigene oder ein anderes Gemeinwesen tätig, wird sie ungeachtet der Umsatzhöhe subjektiv nicht steuerpflichtig.

Ist die Dienststelle noch für übrige Dritte tätig, so ist die subjektive Steuer-

pflicht nur dann gegeben, wenn die beiden nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

a) der steuerbare Gesamtumsatz (Umsatz aus sämtlichen Leistungen an andere Dienststellen innerhalb des gleichen Gemeinwesens, Umsatz aus Leistungen an andere Gemeinwesen und Umsatz aus Leistungen an übrige Dritte) überschreitet die massgebenden Umsatzgrenzen (Art. 17 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 lit. a MWSTV);

b) die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an übrige Dritte übersteigen Fr. 25'000.-- im Jahr.

Zu versteuern sind allerdings nur die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Dritte sowie die Umsätze aus gleichartigen Leistungen, die an andere Dienststellen des eigenen Gemeinwesens oder an andere Gemeinwesen erbracht werden. Der Begriff der Gleichartigkeit wird dabei weit gefasst (Branchenbroschüre Gemeinwesen, ESTV, Dezember 1994, Ziff. 4). Das Bundesgericht bestätigte implizit mit Urteil vom 28. Dezember 2005 (2A. 197/2005 E. 7) die Rechtmässigkeit dieser Verwaltungspraxis.

2.5 Dem Vorsteuerabzug kommt im System der als Nettoallphasensteuer ausgestalteten Mehrwertsteuer eine zentrale Bedeutung zu. Er ist das Instrument, mit dem erreicht werden soll, dass auf jeder Stufe der betrieblichen Leistungserstellung nur der geschaffene Mehrwert besteuert wird. Steuerobjekt bildet jedoch nicht der Mehrwert, sondern der Umsatz (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. Bern 2001, § 24, Rz. 175). Mit dem Vorsteuerabzug kann die dem Steuerpflichtigen überwälzte Steuer auf der Beschaffungsseite (sog. Input-Seite) abgezogen werden, worauf sich die Steuerzahllast verringert. Das Recht zum Abzug der Vorsteuer hat seine gesetzliche Grundlage in Art. 29 MWSTV. Danach ist der Vorsteuerabzug für Leistungen vorgesehen, die im Zusammenhang mit den Ausgangsumsätzen stehen. Für einen Vorsteuerabzug müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

a) der Vorsteuerabzug kann nur von Steuerpflichtigen geltend gemacht werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTV);

b) ein Vorsteuerabzug ist nur für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen an ein Unternehmen und für solche Leistungen möglich, die von einer anderen Unternehmung mit der Mehrwertsteuer belastet erbracht wurden (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV);

c) ein Vorsteuerabzug ist nur bei Verwendung der Leistung für einen geschäftlich begründeten Zweck oder für den Export zulässig (Art. 29 Abs. 2 MWSTV), wobei die zulässigen Zwecke in Art. 29 Abs. 2 und 3 MWSTV abschliessend umschrieben sind;

d) ein Vorsteuerabzug kann nur bei Vorliegen eines Ausweises in Form ei-

ner formal genügenden Rechnung gemacht werden (Art. 29 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 28 MWSTV);

e) der Abzug darf nicht ausdrücklich ausgeschlossen sein (Art. 30 MWSTV) oder zur Erzielung eines von der Besteuerung ausgenommenen Umsatzes, eines Nichtumsatzes oder eines Umsatzes in Ausübung hoheitlicher Gewalt eingesetzt werden.

Mit dieser sich aus dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck der einschlägigen Verfassungs- und Verordnungsbestimmung ergebenden Regelung des Vorsteuerabzugs wird sichergestellt, dass der betroffene Steuerpflichtige nur den Mehrwert (Nettoumsatz) versteuern muss und der eigentliche Endverbrauch steuerlich belastet wird. Die Schweiz folgt damit in den Grundzügen dem System der Mehrwertsteuer, wie es in der Europäischen Union (EU) angewandt wird (Urteil des Bundesgerichtes vom 1. Dezember 2004 [2A.349/2004], veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 176 f. E. 4.2 und 4.3, mit Hinweisen; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1363 ff.).

3. Im vorliegenden Fall erbringt die Beschwerdeführerin Wärmelieferungen an die ARA und Treibstofflieferungen an die Baugruppe/Werkhof. Es handelt sich hierbei um autonome Dienststellen der gleichen Gemeinde.

3.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die in Art. 17 Abs. 4 MWSTV vorgesehene subjektive Steuerpflicht von Dienststellen zu einer unterschiedlichen Behandlung von Gemeinwesen und privaten Unternehmen führe. Schliesslich sehe das Gesetz die Steuerpflicht von einzelnen "Profit Centern" eines Unternehmens nicht vor. Bei den Dienststellen handle es sich jedoch um nichts anderes als um eine Art "Profit Center" des Gemeinwesens.

3.2 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verletzt ein Erlass das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 BV), wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich auf Grund der Verhältnisse aufdrängen, wenn er also Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt. Vorausgesetzt ist, dass sich die ungerechtfertigte Gleich- oder Ungleichbehandlung auf eine wesentliche Tatsache bezieht (BGE 131 I 6 E. 4.2, 131 V 114 E. 3.4.2, 130 I 70 E. 3.6).

3.3 Zutreffend ist, dass sich die Steuerpflicht bei Unternehmen auf sämtliche Betriebszweige bzw. "Profit Center" bezieht. Das Bundesgericht hat bereits für das Warenumsatzsteuerrecht den fundamentalen Grundsatz der Einheit der Unternehmung entwickelt und mehrfach bestätigt. Die Steuerpflicht bezieht sich danach auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des

Unternehmens, gleichgültig, ob die Betriebe eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen, einander Rechnung stellen usw. (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 62 S. 700, S. 694; 55 S. 150; 50 S. 664; DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 91 Rz. 162, S. 107 Rz. 213, S. 298 Rz. 714). Dieser Grundsatz gilt auch im Mehrwertsteuerrecht (Entscheid der SRK vom 31. März 2004 [SRK 2002-140], veröffentlicht in VPB 68.126 E. 3c mit Hinweisen).

Eine Ausnahme vom Grundsatz der Einheit des Unternehmens macht das Mehrwertsteuerrecht wie schon das alte Warenumsatzsteuerrecht jedoch für unselbständige Verwaltungsabteilungen von Gemeinwesen. Dienststellen von Gemeinwesen können subjektiv steuerpflichtig werden (vgl. Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV; METZGER, a.a.O., S. 107 Rz. 214). Die Dienststellenbesteuerung trägt den Besonderheiten der Gemeinwesen, namentlich deren teilweise komplexen Organisationszusammenhängen und vor allem deren Aufgabenvielfalt Rechnung. Anders als im Privatrecht fehlt es den öffentlichen Gemeinwesen aus rechtlichen und praktischen Gründen nicht zuletzt auf Grund der Fülle von verschiedenen Aufgaben für die Gemeinschaft in aller Regel an der Möglichkeit, ihre Tätigkeitsbereiche beliebig aufzuteilen oder vom eigentlichen Gemeinwesen abzuspalten und als selbständige Betriebsteile nach aussen auftreten zu lassen. Wenn also beispielsweise nur ein Zweig des Gemeinwesens die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt, müsste das Gemeinwesen - ohne Dienststellenbesteuerung - über sämtliche grundsätzlich steuerbaren Vorgänge in anderen Verwaltungszweigen abrechnen. Eine solche Besteuerung und den damit verbundenen unverhältnismässigen Administrativaufwand wollte der Verordnungsgeber bzw. später der Gesetzgeber mit der Dienststellenbesteuerung bei Gemeinwesen verhindern (Entscheid der SRK vom 21. Februar 2000 [SRK 1999-119], E. 3 c). Für die unterschiedliche Behandlung von autonomen Dienststellen eines Gemeinwesens einerseits und Betriebszweigen bzw. "Profit Centern" einer Unternehmung andererseits liegen somit rechtserhebliche Gründe vor. Das Gleichbehandlungsgebot wird somit nicht verletzt. Im Uebrigen führt die Dienststellenbesteuerung auch nicht zu einer Verletzung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität (BGE 125 II 326 E. 10, 124 II 193 E. 8, ASA 71 564 E. 8), was von der Beschwerdeführerin auch nicht geltend gemacht wird.

Wie die ESTV zu Recht in ihrer Vernehmlassung anfügt, profitieren die Gemeinwesen demnach in den allermeisten Fällen von der Dienststellenbesteuerung, da dadurch nur einzelne Zweige (Dienststellen) des Gemeinwesens steuerpflichtig werden. Ausserdem steht den Gemeinwesen grundsätzlich die Möglichkeit offen, die Gruppenbesteuerung zu beantragen und auf diese Weise als Einheit abzurechnen.

Da es sich bei der Beschwerdeführerin und der ARA um autonome Dienststellen und damit um eigenständige Mehrwertsteuersubjekte handelt, stellt die Wärmelieferung folglich entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht ein blosser Innenumsatz dar, sondern ein mehrwertsteuerrecht-

lich relevanter Leistungsaustausch im Sinne von Art. 4 MWSTV. Dasselbe gilt auch für die Treibstofflieferung an die Dienststelle Baugruppe/Werkhof.

4. Die Beschwerdeführerin erbringt auch steuerbare Leistungen zu Gunsten von Nichtgemeinwesen. Der steuerbare Gesamtumsatz (Umsatz aus sämtlichen Leistungen an andere Dienststellen innerhalb des gleichen Gemeinwesens, Umsatz aus Leistungen an andere Gemeinwesen und Umsatz aus Leistungen an übrige Dritte) überschreitet die massgebenden Umsatzgrenzen (Art. 17 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 lit. a MWSTV) und die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an übrige Dritte (Nichtgemeinwesen) übersteigen Fr. 25'000.-- im Jahr. Sie erfüllt folglich die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht gemäss Verwaltungspraxis (vgl. E. 2.4).

5. Die Beschwedeführerin erbringt mit Bezug auf die Wärmelieferungen an die ARA sowie die Treibstofflieferungen an die Dienststelle Baugruppe/Werkhof keine gleichartigen Leistungen an Dritte bzw. Nichtgemeinwesen. Gemäss der bereits dargelegten rechtmässigen Verwaltungspraxis (vgl. E. 2.4) sind die entsprechenden Umsätze somit nicht zu versteuern, was von der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten wird. Die ESTV verweigerte als Folge diesbezüglich den Vorsteuerabzug.

5.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass es nicht Ziel des Art. 17 Abs. 4 MWSTV sei, bestimmte Umsätze (mit der Konsequenz einer Vorsteuerkürzung) von der Steuer auszunehmen, sondern zu vermeiden, dass Gemeinwesen bzw. Dienststellen, welche ausschliesslich untereinander Leistungen erbringen, überhaupt subjektiv steuerpflichtig werden. Es sei nie die Absicht des Verordnungsgebers gewesen, einen weiteren von der Steuer ausgenommenen Umsatz zu schaffen, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen sollte. Leistungen, welche Gemeinwesen ausschliesslich untereinander erbringen, unterlägen zwar nicht der Steuer, sie berechtigten jedoch gleichwohl zum vollen Vorsteuerabzug und bildeten somit einen Umsatz sui generis, der wie die gestützt auf Art. 15 MWSTV von der Steuer befreiten Umsätze zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten. Im Weiteren bringt die Beschwerdeführerin vor, dass Steuerausnahmen nach Art. 14 MWSTV gemäss Lehre und Praxis restriktiv gehandhabt werden müssten. Indem die ESTV den Vorsteuerabzug vorliegend verweigert, ergänze sie unzulässigerweise die als abschliessend konzipierte Liste der Steuerausnahmen. Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges bedürfe einer gesetzlichen Grundlage, welche vorliegend nicht gegeben sei. Da es sich bei den Wärmelieferungen grundsätzlich um steuerbare Umsätze handle, seien die Voraussetzungen von Art. 29 MWSTV für die Gewährung des Vorsteuerabzuges erfüllt.

5.2 Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV verlangt, dass der Mehrwertsteuerpflichtige die Eingangsleistung für steuerbare Lieferungen bzw. Dienstleistungen verwendet oder mit anderen Worten einen objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den steuerbaren Eingangs- und Ausgangsleistun-

gen. Auf Grund des Wortlautes und der Materialien ist eine Verknüpfung bzw. ein Zusammenhang zwischen den steuerbaren Eingangs- und Ausgangsumsätzen zwingend erforderlich, wobei neben der unmittelbaren Verwendung der Eingangsleistung für den Ausgangsumsatz auch eine mittelbare Verwendung genügt, bei welcher die Eingangsleistung nur indirekt in den Ausgangsumsatz einfliesst. Nach dem hier anwendbaren Recht nicht genügend ist demnach grundsätzlich eine lediglich für die Zukunft beabsichtigte Verwendung, weil das schweizerische Recht den Vorsteuerabzug an die tatsächliche Verwendung der Eingangsleistung für steuerbare Umsätze knüpft und nicht nur an die Unternehmenseigenschaft (DANIEL RIEDO, a.a.O., 257 ff). Damit verstösst die schweizerische Gesetzgebung nicht gegen den Grundsatz der Steuerneutralität der Mehrwertsteuer, weil diese in der Schweiz bewusst nur innerhalb der Unternehmenskette, d.h. sofern Leistungen für steuerbare Zwecke verwendet werden, sichergestellt werden soll (Urteil des Bundesgerichtes vom 1. Dezember 2004 [2A. 348/2004], E. 3.3.2, mit weiteren Hinweisen).

5.3 Vorliegend steht, wie schon ausgeführt, fest, dass die Beschwerdeführerin - trotz gegebener subjektiver Mehrwertsteuerpflicht - die in Frage stehenden Umsätze nicht zu versteuern hat. An diesem Ergebnis ändert nichts, dass es sich bei den entsprechenden Leistungen nicht um solche handelt, welche unter den Ausnahmekatalog von Art. 14 MWSTV fallen. Erforderlich für den Vorsteuerabzug ist aber, dass die von der Beschwerdeführerin bezogenen Eingangsumsätze tatsächlich, sei es unmittelbar oder mittelbar, für steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen verwendet werden. Dies ist vorliegend nicht der Fall und der Vorsteuerabzug ist somit gemäss Art. 29 MWSTV nicht zuzulassen.

5.4 Die von der Beschwerdeführerin verlangte analoge Behandlung der vorliegenden Umsätze mit den von der Steuer echt befreiten Umsätze gemäss Art. 15 Abs. 2 MWSTV ist aus mehreren Gründen ausgeschlossen. Einerseits wird in Art. 15 Abs. 2 MWSTV abschliessend aufgeführt, welche Umsätze von der Steuer befreit sind. Andererseits ist - wie die ESTV zu Recht ausführt - die Ausgangslage, die der echten Steuerbefreiung gemäss Art. 15 MWSTV zugrunde liegt, nicht mit der vorliegenden vergleichbar. Die echte Steuerbefreiung verwirklicht das Bestimmungslandprinzip. Dieses besagt, dass eine Leistung dort besteuert werden soll, wo sie konsumiert und verbraucht wird (JÖRG R. BÜHLMANN, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, Vorbemerkung zu Art. 19, N 1 ff.). Das Bestimmungslandprinzip fordert die echte Steuerbefreiung von Ausfuhrumsätzen, denn die Mehrwertsteuer soll erst in jenem Staat definitiv belasten, wo der Verbrauch stattfindet (DANIEL RIEDO, a.a.O, S. 62). Beim vorliegenden Sachverhalt kommt das Bestimmungslandprinzip jedoch überhaupt nicht zum Tragen.

6. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwal-

tungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 1'500.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde der X._____ vom 18. Mai 2004 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 5. April 2004 wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 1'500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.- verrechnet.
3. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - der Vertreterin der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (mit Gerichtsurkunde)

Bern, 19. Februar 2007

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Markus Metz	Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und 100 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG]; SR 173.110).

Versand am: 19. Februar 2007