Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.388/2001/sch

Urteil vom 26. Februar 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Klopfenstein.

Schweizerischer Verein des Gas- und Wasserfachs,
8027 Zürich, Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwältin lic.iur. Regula Suter-Furrer, Anwaltsbüro Fellmann, Tschümperlin & Partner, Zinggentorstrasse 4, Postfach, 6000 Luzern 10,

gegen

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

Mehrwertsteuer (MWSTV); hoheitliche Tätigkeit; Art. 17 Abs. 4 MWSTV

(Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 13. Juli 2001)

Sachverhalt:
A.
Beim Schweizerischen Verein des Gas- und Wasserfachs (im Folgenden auch: SVGW) handelt es sich um einen Verein nach Art. 60 ff. ZGB, der seit dem 1. Januar 1995 im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen ist. Er bezweckt die Förderung des Gas- und Wasserfachs unter Berücksichtigung der Sicherheit, der Hygiene und einer zuverlässigen Versorgung. Die Hauptaktivität liegt in der Prüfung von Geräten, der Beratung von Mitgliedern und Aussenstehenden, in der Erarbeitung von Gutachten, der Schulung und Ausbildung sowie in der von der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt (im Folgenden: SUVA) übertragenen Inspektionstätigkeit. Die dem Verein von der SUVA übertragenen Aufgaben sind in einem Vertrag geregelt, welcher aus dem Jahre 1990 stammt. Darin wird der SVGW von der SUVA beauftragt, die Verhütung von branchenspezifischen Berufsunfällen zu fördern, und es wird ihm gleichzeitig die Aufgabe als Fachinspektorat übertragen, wie dies in Artikel 1 der Wegleitung der Eidgenössischen Koordinationskommission für Arbeitssicherheit (EKAS) geregelt ist. Für seine Tätigkeiten wird der SVGW nach der Vergütungsordnung der EKAS entschädigt.

Im Rahmen diverser Korrespondenz stellte sich die Eidgenössische Steuerverwaltung auf den Standpunkt, dass die dem SVGW von der SUVA in der Zeit vom 1. Januar 1995 bis zum 31. März 1997 ausgerichteten Vergütungen von insgesamt Fr. 1_____.– der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen. Sie besteuerte diesen Umsatz mit Ergänzungsabrechnung vom 14. Dezember 1998 (EA Nr. 254 149) mit Fr. 2_____.– zuzüglich Verzugszins ab dem 30. Juni 1996 (mittlerer Verfall).

In der Folge erliess die Eidgenössische Steuerverwaltung am 15. Dezember 1998 einen beschwerdefähigen Entscheid und bestätigte die Steuerpflicht des SVGW für die gegenüber der SUVA erbrachten Leistungen.

Eine gegen diesen Entscheid gerichtete Einsprache wies die Eidgenössische Steuerverwaltung am 13. Juli 2000 ab.

B.
Hiergegen beschwerte sich der Schweizerische Verein des Gas- und Wasserfachs bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission. Diese wies die Beschwerde am 13. Juli 2001 "im Sinne der Erwägungen" ab und bestätigte den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 13. Juli 2000.
C.
Der Schweizerische Verein des Gas- und Wasserfachs führt mit Eingabe vom 12. September 2001 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht mit den Anträgen, den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 13. Juli 2001 aufzuheben und festzustellen, dass der Beschwerdeführer für die ihm von der SUVA gestützt auf die Vergütungsordnung der EKAS ausgerichteten Honorare keine Mehrwertsteuer schulde.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission verzichtet auf eine Vernehmlassung.

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]). Der Beschwerdeführer ist durch das angefochtene Urteil berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Abänderung. Er ist damit nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist somit - unter Vorbehalt von E. 2 - einzutreten.

Die hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalte und Feststellungsfragen 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 (Art. 93 und 94 MWSTG).
1.2 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann vorliegend die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (Art. 104 lit. a und b OG), nicht jedoch die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheids (Art. 104 lit. c OG), gerügt werden. Hat - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt, ist das Bundesgericht an die Sachverhaltsfeststellung gebunden (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsfeststellung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage 1983, S. 286, mit Hinweisen).
1.3 Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 117 Ib 114 E. 4a S. 117, mit Hinweis).
2.
2.1 Der Beschwerdeführer beantragt neben der Aufhebung des Entscheides der Eidgenössischen Steuerrekurskommission, es sei "festzustellen, dass der Beschwerdeführer für die ihm von der SUVA gestützt auf die Vergütungsordnung der EKAS ausgerichteten Honorare keine Mehrwertsteuer schuldet."
2.2 Feststellungsentscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung sind gemäss Art. 51 Abs. 1 lit. f MWSTV zulässig, wenn "für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung der Steuerpflicht, der Steuerschuld, des Anspruchs auf Vorsteuerabzug, der Grundlagen der Steuerbemessung, des anwendbaren Steuersatzes oder der Mithaftung beantragt wird oder als geboten erscheint". Feststellungsentscheide setzen ein aktuelles Rechtsschutzinteresse voraus und sind deshalb grundsätzlich nicht zulässig, wenn eine gestaltende Verfügung ergehen kann, insbesondere über eine Steuerabrechnung (Urteil 2A.233/1997 vom 25. August 2000, E. 1; Kölz/Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage 1998, S. 76 f., Rz 207). Vorliegend hat die Eidgenössische Steuerverwaltung am 15. Dezember 1998 "für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1997" einen beschwerdefähigen Leistungsentscheid nach Art. 51 Abs. 1 lit. a MWSTV erlassen und die Steuerpflicht für einen konkreten Prüfungszeitraum beurteilt. Für ein selbständiges

Feststellungsbegehren bleibt demnach kein Raum, weil anhand von konkreten Sachverhalten entschieden werden kann, ob der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall der Steuerpflicht untersteht oder
nicht.
2.3 Hinzu kommt, dass ein selbständiges Feststellungsbegehren den Streitgegenstand unzulässigerweise erweitern würde. Vorliegend hat die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Entscheid vom 15. Dezember 1998 erkannt, dass ihr der Beschwerdeführer für die gegenüber der SUVA im Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 31. März 1997 erbrachten Leistungen die Mehrwertsteuer schuldet. Diese Verfügung bildet den Streitgegenstand, welcher durch den Einspracheentscheid vom 13. Juli 2000 sowie durch das Urteil der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 13. Juli 2001 unverändert geblieben ist. Eine Ausweitung durch ein Feststellungsbegehren, wie dies erst vor Bundesgericht erfolgte, ist nicht zulässig.
2.4 Soweit der Beschwerdeführer vor Bundesgericht neben dem Abweisungsantrag ein selbständiges Feststellungsbegehren stellt, ist nach dem Gesagten darauf nicht einzutreten.
3.
3.1 Streitig ist vorab die Frage, ob zwischen der SUVA und dem Beschwerdeführer ein mehrwertsteuerrechtlich relevantes Austauschverhältnis vorliegt oder nicht. Die Eidgenössische Steuerverwaltung und die Vorinstanz bejahen dies, während der Beschwerdeführer die gegenteilige Auffassung vertritt.
3.2 Ob zwischen den Parteien ein Leistungsaustausch vorliegt, ist mehrwertsteuerrechtlich insofern von Bedeutung, als ein Inlandumsatz - als wesentliche Voraussetzung der Steuerbarkeit - nur dann vorliegt, wenn ein Leistungsaustausch bejaht werden kann. Wesentliche Voraussetzung, damit von einem steuerbaren Umsatz gesprochen werden kann, ist neben dem Vorliegen eines in Art. 4 MWSTV genannten Steuerobjektes, dass der Umsatz gegen Entgelt erbracht wird, was einen entsprechenden Leistungsaustausch bedingt. Das Bundesgericht hat in mehreren Entscheiden zur Frage des Leistungsaustausches Stellung genommen. Es hat erwogen, dass gemäss Art. 4 MWSTV Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur dann unterliegen, wenn sie "gegen Entgelt" erbracht werden. Erst mit dem Austausch von Leistung und Gegenleistung findet der mehrwertsteuerliche relevante Leistungsaustausch statt. Die Leistung des Unternehmers besteht dabei entweder in einer Lieferung oder einer Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist erforderlich, dass eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt und ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung gegeben ist (BGE 126 II 443
E. 6a S. 451 f., mit Hinweisen, sowie Urteil 2A. 233/1997 vom 25. August 2000, E. 6). Liegt kein Leistungsaustausch vor, kann nicht von einem steuerbaren Umsatz gesprochen werden.
3.3 Nach Art. 2 des vorliegend massgebenden Vertrages hat die SUVA den Beschwerdeführer mit der Förderung der Verhütung von Berufsunfällen im Zusammenhang mit netzgebundenen Gasen bei den Betrieben, die solche Gase herstellen (bzw. über ein entsprechendes Netz an Dritte verteilen), betraut. Die einzelnen Aufgaben, die der SVGW im Sinne eines Fachinspektorates wahrnimmt, ergeben sich aus Art. 4 des Vertrages.

Für diese Tätigkeiten erhält der Beschwerdeführer die in Art. 6 des Vertrages umschriebene Pauschalvergütung (zuzüglich Teuerungsausgleich). Ausserhalb des Vertrages liegende Tätigkeiten sind von dieser Pauschalentschädigung ausgenommen (Art. 6 Abs. 3 des Vertrages). Rechtliche Grundlage für die Entrichtung dieser Entschädigung bildet Art. 11 der von der Eidgenössischen Koordinationskommission für Arbeitssicherheit gestützt auf Art. 87 des Bundesgesetzes über die Unfallversicherung (UVG; SR 832.20) erlassenen Vergütungsordnung. Diese besagt, dass die Fachorganisationen ihre Abrechnungen nach Vertrag zu gestalten haben (d.h. nicht - wie von der Vorinstanz angenommen - nach Massgabe der für die Tätigkeit aufgewendeten Zeit).

Ob die Leistungen vom SVGW gegen Pauschalentschädigung oder auf Grund abgerechneter Stunden erbracht werden, ändert nichts daran, dass damit ein Leistungsaustausch stattfindet. Mit den gemäss Auftrag der SUVA an den Beschwerdeführer übertragenen Arbeiten erbringt dieser der SUVA die mehrwertsteuerrechtlich relevante Leistung, welche mit dem bezahlten Entgelt beglichen wird. Leistung und Gegenleistung stehen in einem ursächlichen Zusammenhang, weshalb alle Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch erfüllt sind (vgl. auch Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern/Stuttgart/Wien 2000, S. 49 ff., Rz 88 ff.). Was vom Beschwerdeführer dagegen vorgebracht wird, ändert nichts. Tatsache ist, dass der SVGW auf Grund der vertraglichen Vereinbarung eine Pauschalentschädigung erhält (was von ihm auch anerkannt wird), und dass diese Entschädigung nur auf Grund des mit der SUVA abgeschlossenen Vertrages ausgerichtet wird. Die Entschädigung wird anhand eines Voranschlages festgesetzt. Wie dieses Entgelt finan-

ziert wird, ist unerheblich. Für die Beurteilung des Leistungsaustausches ist ohne Bedeutung, ob das Entgelt als Gegenleistung mit der erbrachten Leistung übereinstimmt. Ebenso wenig ist von Belang, ob die Leistung freiwillig oder auf Grund eines Rechtsanspruchs erbracht wird, und es ist auch nicht erforderlich, dass die Leistung ausschliesslich vom Leistungsempfänger erbracht wird (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., S. 56, Rz 108). Entscheidend für die Beurteilung der Frage, ob ein mehrwertsteuerlich relevanter Umsatz vorliegt, ist allein der tatsächliche Austausch von Leistung und Gegenleistung, was im vorliegenden Fall vollumfänglich zu bejahen ist.

Liegt ein Leistungsaustausch vor, so bleibt zu prüfen, ob für die erbrachten und grundsätzlich steuerbaren Leistungen aus anderen Gründen eine Nichtbesteuerung angenommen werden muss.

4.

4.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, dass seine Tätigkeiten, welche ihm von der SUVA im Bereich der Berufsunfallverhütung übertragen wurden, gemäss Art. 17 Abs. 4 MWSTV nicht steuerpflichtig seien.

4.2 Nach Art. 17 Abs. 4 erster Satz MWSTV sind "Bund, Kantone und Gemeinden, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraute Personen und Organisationen für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, nicht steuerpflichtig, auch wenn sie für solche Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten". Das Bundesgericht hatte verschiedentlich Gelegenheit, sich zu Inhalt und Auslegung dieser Bestimmung zu äussern. Wie es in BGE 125 II 480 (E. 5 ff. S. 484 ff). erkannt hat, durfte der Bundesrat ohne Verletzung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität und der Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht vorsehen, dass einzig diejenigen Leistungen der öffentlichen Hand nicht unter die Steuer fallen, welche in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht werden. Aus Gründen der Wettbewerbsneutralität soll die öffentliche Hand (unter Einschluss der mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Privaten) der Mehrwertsteuer grundsätzlich ebenfalls unterstehen, weshalb die Steuerfreiheit auf Leistungen beschränkt ist, die das Gemeinwesen bzw. die erwähnten Privaten in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen (BGE 125 II 480 E. 6 S. 485 ff.). Dieser Grundsatz wurde denn auch unverändert ins neue Mehrwertsteuergesetz übernommen (vgl. Art. 23 Abs. 1 Satz 2 MWSTG).

4.3 Was die Auslegung von Art. 17 Abs. 4 MWSTV betrifft, so hat das Bundesgericht erkannt, dass es sich bei der Regelung, wonach in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen der Mehrwertsteuer nicht unterliegen, um eine Ausnahme vom Grundprinzip der Allgemeinheit der Verbrauchssteuer handelt, weshalb bei der Auslegung des Begriffs der Hoheitlichkeit Zurückhaltung angezeigt und insofern eine restriktive Auslegung geboten erscheint (Urteil 2A.93/1999 vom 24. November 1999, E. 4a, mit Hinweisen [publ. in:]ASA 69, S. 882). Ein Gemeinwesen handelt in Ausübung hoheitlicher Gewalt, wenn es einen Entscheid oder eine Verfügung trifft, wodurch eine oder mehrere Personen verbindlich und erzwingbar zu einem Handeln, Unterlassen oder Dulden verpflichtet werden (vgl. BGE 102 Ia 387 E. 4 S. 391, mit Hinweisen). Nach der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu Art. 17 Abs. 4 MWSTV erbringen Personen und private Organisationen, denen öffentlich-rechtliche Aufgaben übertragen wurden, die betreffenden Leistungen dann in Ausübung hoheitlicher Gewalt, wenn folgende drei Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (vgl. Branchenbroschüre zur MWSTV Nr. 610.507-16, Gemeinwesen, S. 5 Ziff. 2 und Broschüre Nr. 610.500-2 betreffend Änderung ab 1. Januar 1996, S. 36 Ziff. 5.85 und im gleichen Sinne auch die Branchenbroschüre zum MWSTG Nr. 610.540-18 Ziffer 1.2.1 S. 7 f.):

a) der Auftraggeber (Bund, Kanton, Gemeinde) besitzt selber die rechtlichen Befugnisse, die betreffende Tätigkeit in Ausübung hoheitlicher Gewalt zu erbringen;

b) die Ermächtigung zur Übertragung der betreffenden Tätigkeit auf die beauftragte Person oder Organisation muss vom Gesetz vorgesehen sein;

c) die in Ausübung hoheitlicher Gewalt handelnde Person oder Organisation muss er mächtigt sein, in eigenem Namen Verfügungen im Sinne von Art. 5 VwVG zu erlassen, gegen die Rechtsmittel ergriffen werden können.

Ob diese Voraussetzungen ausnahmslos in allen Fällen anwendbar wären, braucht hier nicht untersucht zu werden. Es ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer diese Voraussetzungen erfüllt, wobei von wesentlicher Bedeutung ist, dass zwei Leistungsverhältnisse vorliegen: Einerseits das Verhältnis zwischen der SUVA und dem SVGW und andererseits dasjenige des SVGW zu den privaten Dritten (Betrieben). Von Belang ist hier einzig

das Leistungsverhältnis zwischen der SUVA und dem SVGW, weil nur dieses den Streitgegenstand bildet.
4.4 Das Verhältnis zwischen der SUVA und dem Beschwerdeführer ist, obwohl es auf gesetzlichen Grundlagen basiert, durch seinen vertraglichen Charakter geprägt; ein Subordinationsverhältnis liegt nicht vor. Die Leistungen, die der SVGW gegenüber der SUVA bzw. den staatlichen Durchführungsorganen erbringt, können zum Vornherein nicht auf hoheitlicher Gewalt beruhen. Ein solches Gewaltverhältnis könnte allenfalls, auf Grund einer formgültigen Übertragung von hoheitlichen Befugnissen auf den SVGW, gegenüber den von diesem beaufsichtigten Privaten bestehen, nicht aber gegenüber der SUVA bzw. den staatlichen Organen, welche dem Beschwerdeführer vertraglich die Erfüllung gewisser Aufgaben übertragen haben. Die Frage einer Ausnahme von der Mehrwertsteuerpflicht könnte sich nur für solche Leistungen stellen, die der Beschwerdeführer in hoheitlicher Form gegenüber den von ihm beaufsichtigten Privaten erbringt, welche ihm hierfür eine Abgabe zu entrichten haben. Vorliegend geht es aber nicht um solche Abgaben, die vom Beschwerdeführer vereinnahmt werden, sondern um die ihm seitens der staatlichen Organe gewährte (pauschale) Entschädigung.

Kann schon aus diesen Gründen nicht von einer Leistungserbringung gesprochen werden, die in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht wird, so sind die anderen in der Beschwerde vorgebrachten Argumente nicht mehr zu prüfen. Demnach kann offen bleiben, ob es sich bei den vom SVGW erbrachten Tätigkeiten um solche handelt, die marktfähig sind bzw. ob dem Beschwerdeführer gegenüber Dritten eigene Verfügungsbefugnis zukommt oder nicht.
5.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich - soweit darauf einzutreten ist - als unbegründet. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 156 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).
Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 26. Februar 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: