Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1463/2006 und A-1464/2006
{T 0/2}

Urteil vom 27. Februar 2009

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

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

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV),
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000 und 1. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002).
Übergangsrecht (WUST – MWST und bei Steuersatzerhöhungen); Vorauszahlung; Verjährung.

Sachverhalt:

A.
Die Stadt X. ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) angemeldet, dies mit mehreren Dienststellen, unter anderem dem Bootshafen. Mit Mietverträgen aus dem Jahr 1985 vermietete die Stadt Bootsliegeplätze für die Dauer von 25 Jahren. Als Vorauszahlung hierfür wurde ein Betrag von Fr. ....-- fixiert. Der Bootshafen wurde im Lauf des Jahres 1986 dem Betrieb übergeben. Die Vorauszahlungen wurden im Jahr 1985 bzw. 1986 geleistet.

B.
Die ESTV führte Ende August 2002 eine Kontrolle bei der Steuerpflichtigen durch. Im Beiblatt zum Kontrollbericht vom 6. September 2002 wurde betreffend "Bootshafen" insbesondere festgehalten, in der Bilanz der Steuerpflichtigen werde ein Konto "Vorauszahlungen Liegeplätze" geführt, welches noch nicht in Anspruch genommene Entgelte für zukünftige Liegeplatzmieten beinhalte. Diese Vorauszahlungen seien bei Leistungserbringung nicht mit der ESTV abgerechnet worden. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 262'612 vom 6. September 2002 forderte die ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000 Fr. ... und mit EA Nr. 262'613 für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002 Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nach. In EA Nr. 262'612 Ziff. 3 berechnete die ESTV einerseits die Steuer (...) auf dem Bestand des Vorauszahlungskontos per 1. Januar 1997 (...). Andererseits wurde auf dem Bestand der Vorauszahlungen per 1. Januar 1999 (...) die Differenz aufgrund der Erhöhung des Satzes von 6.5% auf 7.5% nachgefordert. Ebenso wurde in der EA Nr. 262'613 (Ziff. 3) mit dem Vorauszahlungsbestand per 1. Januar 2001 (...) verfahren, es erfolgte eine Korrektur wegen der Steuersatzerhöhung von 7.5% auf 7.6%.

In der Weisung vom 6. September 2002 (Ziff. 1.3) erläuterte die ESTV hierzu, sowohl nach Art. 84 Abs. 4 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) als auch nach Art. 94 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) sei für die Anwendung des neuen bzw. alten Rechts der Zeitpunkt der Leistungserbringung massgeblich. Bereits per Anfang 1995 hätte deswegen der Stand der Vorauszahlungen für noch nicht erbrachte Leistungen mit der ESTV abgerechnet werden

müssen. Da jedoch die Jahre 1995 und 1996 verjährt seien, müsse der entsprechende Bestand per Anfang 1997 versteuert werden. Zudem müsse bei jeder Steuersatzerhöhung die noch nicht erbrachte Leistung auf den neuen Steuersatz korrigiert werden; massgeblich sei auch in diesem Zusammenhang der Zeitpunkt der Leistungserbringung.

Mit zwei Entscheiden vom 22. Mai 2003 wurden die Steuerforderungen gemäss den beiden EA bestätigt. Die von der ESTV eingeforderten Beträge beglich die Steuerpflichtige unter ausdrücklicher Bestreitung der Rechtmässigkeit. Am 20. Juni 2003 erhob sie Einsprache gegen die zwei Entscheide mit Bestreitung der Aufrechnungen gemäss den Ziff. 3 der beiden EA.

C.
Mit zwei Einspracheentscheiden vom 19. Mai 2005 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Steuerforderungen gemäss den beiden EA. In Bezug auf das Übergangsrecht hielt die ESTV im Wesentlichen fest, dass (nach Art. 84 Abs. 3 und 4 MWSTV und Art. 94 Abs. 3 MWSTG) für die Anwendbarkeit des Rechts der Zeitpunkt der Leistungserbringung entscheidend sei und es auf den Zahlungsmodus und die Vereinnahmung des Entgelts nicht ankomme. Bei Dauerschuldverhältnissen werde die Leistung laufend während deren Dauer erbracht. Der Stand der noch nicht erbrachten Leistungen ab 1. Januar 1995 müsse abgerechnet werden. Von der Voraussehbarkeit der Änderung des Rechts (zum Zeitpunkt der Vorauszahlung) könne die Anwendbarkeit von altem bzw. neuem Recht entgegen der Ansicht der Einsprecherin nicht abhängen. Weiter sei auch keine Steuerbefreiung für den Fall vorgesehen, dass ein Steuerpflichtiger die Steuer nicht auf den Abnehmer überwälzen kann. Ferner wies die ESTV auf Art. 84 Abs. 8 MWSTV hin.

D.
Mit Eingabe vom 20. Juni 2005 lässt die Stadt X. (Beschwerdeführerin) Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) führen mit den Begehren, es seien unter Kostenfolge zu Lasten der ESTV die Einspracheentscheide und die Aufrechnungen gemäss EA Nr. 262'613 Ziff. 3 in der Höhe von netto Fr. ... und die EA Nr. 262'613 Ziff. 3 in der Höhe von netto Fr. ... aufzuheben und die bezahlten Beträge inklusive Vergütungszins zurückzuerstatten. Zur Begründung wird vorgebracht, dass sich die Beschwerde zwar nicht gegen die grundsätzliche Mehrwertsteuerpflicht der Umsätze aus der Vermietung

von Bootsliegeplätzen richte, es jedoch nicht angehen dürfe, dass die Vorauszahlungen der Jahre 1985 bzw. 1986 – 10 Jahre vor Inkrafttreten der Mehrwertsteuer – rückwirkend der Steuer unterstellt würden. Eine übergangsrechtliche Regelung habe zeitlich mässig zu sein. Dass Sachverhalte, die sich zu einer Zeit ereignet hätten, als ein Übergang von der Warenumsatzsteuer (WUST) zur Mehrwertsteuer nicht absehbar gewesen sei, ebenfalls unter die übergangsrechtlichen Bestimmungen fallen sollen, widerspreche dem Grundsatz des Rückwirkungsverbots von Steuerbelastungen. Von Art. 84 MWSTV würden vielmehr Fälle erfasst, in denen kurz vor Inkrafttreten des neuen Mehrwertsteuerregimes im Wissen um die Einführung der neuen Steuer noch Vorauszahlungen eingenommen wurden. Anders als in solchen Fällen sei es der Beschwerdeführerin nicht möglich, die Steuer zu überwälzen, was der Konzeption der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer widerspreche. Weiter wird auf BGE 123 II 385 und das Urteil des Bundesgerichts 2A.527/1999 vom 3. August 2000 verwiesen, wo der Voraussehbarkeit ebenfalls entscheidende Bedeutung eingeräumt worden sei. Aufgrund der Nichtvorhersehbarkeit des Inkrafttretens der MWSTV im Jahr 1985 stellten die Aufrechnungen eine – von der zitierten Rechtsprechung ebenfalls angesprochene – übergangsrechtliche Härte dar.

E.
Mit den Vernehmlassungen vom 15. September 2005 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

F.
Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidrelevant – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 MWSTG bzw. Art. 53 MWSTV mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 unter Übernahme der bei der SRK hängigen Fälle seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes

vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses 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. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 123 V 215 E. 1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1435/2006 und A-1584/2006 vom 8. Februar 2007 E. 1.2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.17). Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, ist in beiden Fällen doch dasselbe Steuersubjekt betroffen und stellen sich dieselben Rechtsfragen. Entsprechend wurden die beiden Einspracheentscheide mit einer einzigen Beschwerde angefochten. Die Verfahren A-1463/2006 und A-1464/2006 können vereinigt werden.

2.

2.1 Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Als selbständige Verordnung ist sie daraufhin zu kontrollieren, ob sie mit den sachbezogenen Vorgaben der Verfassungsvorschrift, auf welcher sie beruht, harmoniert, das heisst, ob der Bundesrat die in Art. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 der (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) und in Art. 8 der Übergangsbestimmungen der aBV (ÜB-aBV) (vgl. Art. 130 und 196 Ziff. 14 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101, AS 1999 2556]) enthaltenen Grundsätze beachtet und sich an Gegenstand, Zweck und Umfang der ihm eingeräumten Kompetenz gehalten hat. Darüber hinaus ist zu untersuchen, ob die Verordnung nicht mit sonstigen Verfassungsnormen, besonders mit

den Grundrechtsgarantien, kollidiert, soweit die ermächtigende Verfassungsnorm nicht selbst Abweichungen anordnet oder bewusst in Kauf nimmt (statt vieler: Entscheide der SRK vom 15. Oktober 1999, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.48 E. 3a; vom 19. Juli 2000, VPB 65.23 E. 2a; BGE 123 II 295 E. 3). Bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit einer Bestimmung der MWSTV darf der Richter den dem Verordnungsgeber übertragenen Entscheidungsspielraum nicht durch eigene Ordnungsvorstellungen schmälern. Eine vom Bundesrat getroffene Lösung, die sich im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens hält, die in der Verfassung enthaltenen mehrwertsteuerlichen Grundsätze beachtet und die weiteren Verfassungsrechte respektiert, darf deshalb durch den Richter nicht korrigiert werden (BGE 125 II 326 E. 3a; 123 II 295 E. 3a; 123 II 385 E. 3, 4; Urteile des BVGer A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.4.2; A-1437/2006 vom 11. Juni 2007 E. 4.4.2; Entscheid der SRK vom 19. Juli 2000, VPB 65.23 E. 2c).

2.2 Laut Art. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 aBV (Art. 130 Abs. 1 BV) kann der Bund die Mehrwertsteuer in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren erheben. Aus der Eigenschaft der schweizerischen Mehrwertsteuer als allgemeine Konsum- bzw. Verbrauchsteuer sind übergeordnete, systemtragende Grundprinzipien wie etwa das Verbrauchsteuer- und damit das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung) oder das Bestimmungslandprinzip abzuleiten (vgl. Art. 1 Abs. 1 und 2 MWSTG; statt vieler: BGE 125 II 333 f. E. 6a, BGE 123 II 301 f. E. 5; BVGE 2007/23 E. 2.1 mit Hinweisen). Die systemtragenden Prinzipien (wie das Verbrauchssteuerprinzip und Überwälzbarkeitsprinzip) stellen Leitlinien des Mehrwertsteuersystems, nicht aber verfassungsmässige Rechte dar. Sie begründen keine subjektiven Ansprüche der Steuerpflichtigen. Sie richten sich primär an den Gesetzgeber (hier den Bundesrat), und sind zudem bei der Auslegung des Mehrwertsteuerrechts zu beachten (Urteil des Bundesgerichts 2A.353/2001 vom 11. Februar 2002 E. 3; BGE 124 II 193 E. 8a; Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats, Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], vom 28. August 1996 [Bericht WAK], BBl 1996 V 726; Xavier Oberson, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 28 und 35 zu Art. 1). Bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der MWSTV sind die

übergeordneten Prinzipien ebenfalls zu berücksichtigen. Ein Abweichen von diesen durch den Verordnungsgeber setzt gewichtige, sachlich gerechtfertigte Motive voraus (OBERSON, a.a.O., Rz. 35 zu Art. 1; Entscheide der SRK vom 11. Juli 1996 [SRK 1995-023] E. 5a; vom 23. Januar 1996 [1995-007], MWST-Journal, 2/1996 S. 41 ff. E. 5a; vom 19. Juli 2000, VPB 65.23 E. 2b).

3.

3.1 Das Bundesgericht hat festgestellt, dass dem Verordnungsgeber bei der ihm von Art. 8 Abs. 3 ÜB-aBV delegierten Ausgestaltung der Übergangsordnung ein relativ grosser Entscheidungsspielraum zukommt. Bei der Überprüfung von Art. 84 MWSTV auf Übereinstimmung mit der Verfassung (im vorstehenden Sinn: E. 2.1, 2.2) ist es mehrmals zum Schluss gekommen, dass die Übergangslösung des Bundesrats nicht zu beanstanden ist (BGE 123 II 395 ff. E. 7-9; 123 II 443 E. 8-11; Urteil des Bundesgerichts 2A.527/1999 vom 3. August 2000, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 894 ff.).

3.2 Art. 8 Abs. 3 Satz 1 ÜB-aBV ermächtigt den Bundesrat allgemein, den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer zu regeln. Gemäss Art. 84 Abs. 1 MWSTV findet das neue Recht auf alle Umsätze Anwendung, die ab Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung (d.h. ab 1. Januar 1995) getätigt werden. Vor dem Inkrafttreten der MWSTV vereinnahmte Vorauszahlungen für erst nachher erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen unterliegen der Steuer nach dieser Verordnung (Art. 84 Abs. 3 Satz 3 MWSTV). Für Leistungen, die teilweise ab Inkrafttreten der Verordnung erbracht werden, gilt das neue Recht; für Raten-, Teil- und Akontozahlungen, welche noch vor Inkrafttreten der Verordnung vereinnahmt und verbucht werden, gilt das alte Recht, sofern die Leistungen auch vor Inkrafttreten der Verordnung erbracht und verbucht worden sind, d.h. das neue Recht gilt für denjenigen Teil des Umsatzes, der ab Inkrafttreten der Verordnung erbracht wird (Art. 84 Abs. 4 MWSTV).

3.3 Art. 84 MWSTV stellt für intertemporale Sachverhalte auf den Zeitpunkt des Umsatzes, d.h. der Lieferung oder der Dienstleistung, ab. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung stützt sich die Übergangsordnung damit auf steuerrechtliche Kriterien (Lieferung, Dienstleistung) und gewährleistet einen gleichmässigen und schonenden Übergang von der alten zur neuen Steuer. Auch Dauerschuldverhält-

nisse werden damit ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Qualifikation übergangsrechtlich gleich behandelt (BGE 123 II 385 E. 9a).

3.4

3.4.1 Art. 34 MWSTV (Art. 43 MWSTG) regelt den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung. Bei Lieferungen und Dienstleistungen entsteht die Steuerforderung je nach Abrechnungsart entweder mit der Rechnungstellung oder mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 34 Bst. a MWSTV, Art. 43 Abs. 1 MWSTG). Bei Vorauszahlungen entsteht die Steuerforderung unabhängig von der Abrechnungsart mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 34 Bst. a Ziff. 1 und 2 MWSTV, Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 3 und Bst. b MWSTG).

3.4.2 Art. 34 MWSTV (wie auch Art. 43 MWSTG) stellt definitives Recht dar. Davon zu unterscheiden ist das Übergangsrecht, welches zur Eruierung des anwendbaren Rechts auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung, mithin der Erfüllung des Steuertatbestandes, abstellt (Art. 84 MWSTV, vorn E. 3.2 f.); der Zeitpunkt der Fälligkeit, der Fakturierung oder der Zahlung des Entgelts ist unwesentlich. Wenn eine Lieferung oder Dienstleistung erst nach dem Inkrafttreten der Verordnung ausgeführt wird, ist die MWSTV anwendbar, selbst wenn die Zahlung hierfür vor diesem Zeitpunkt vereinnahmt worden ist; eine solche Zahlung dient lediglich als Bemessungsgrundlage für die Steuer. Eine unzulässige (echte) Rückwirkung liegt dabei nicht vor, denn es wird an Tatsachen angeknüpft, die sich unter der Herrschaft des neuen Rechts verwirklicht haben (zum Ganzen: BGE 123 II 385 E. 9a/b; Urteil des BVGer A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 26. April 2006, VPB 70.77 E. 2a/bb mit Hinweisen).

3.5 Das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene MWSTG gilt für Umsätze, die ab dessen Inkrafttreten getätigt werden (Art. 94 Abs. 1 und 3 MWSTG). Auch Art. 94 MWSTG stellt für die Bestimmung des anwendbaren Rechts auf den Zeitpunkt der Leistung ab. Die vorgenannten Grundsätze (E. 3.3, 3.4) gelten auch für den Übergang von der MWSTV zum MWSTG (vgl. Urteile des BVGer A-1350/2006 vom 15. November 2007 E. 2.1; A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 2.1).

3.6 Mit Wirkung ab 1. Januar 1999 wurde der Normalsteuersatz von 6,5% auf 7,5% (Art. 27 Abs. 1 Bst. b MWSTV, AS 1998 1801) und per 1. Januar 2001 auf 7,6% angehoben (Art. 63 Abs. 3 MWSTG, Fassung gemäss AS 2000 1134). Die Schlussbestimmungen der Änderung der

MWSTV vom 3. Juni 1998 und des MWSTG vom 23. Dezember 1999 (Erhöhung der Steuersätze) halten fest, dass die neuen Steuersätze für Umsätze (auch Teilumsätze) gelten, die ab 1. Januar 1999 bzw. 2001 getätigt werden. Massgebend für die Bestimmung des anwendbaren Rechts bzw. Steuersatzes ist wiederum der Zeitpunkt der Leistungserbringung und die vorstehenden Grundsätze (E. 3.3, 3.4) sind auch für die Satzerhöhungen per Anfang 1999 bzw. 2001 gültig (Urteile des BVGer A-1350/2006 vom 15. November 2007 E. 2.1; A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 26. April 2006, VPB 70.77 E. 2a/cc, 3b; s.a. die Verwaltungspraxis: Ziff. 2.3.4, 2.5 der Broschüre der ESTV "Änderungen ab 1. Januar 1999 [infolge Erhöhung der gesetzlichen Steuersätze]" bzw. Ziff. 5.2.3, 5.2.5 der Spezialbroschüre Nr. 01 "Übergang von der MWSTV zum MWSTG [inkl. Erhöhung der Steuersätze]").

4.

4.1 Vorliegend erbringt die Beschwerdeführerin ihren Mietern gemäss den auf 25 Jahre abgeschlossenen Mietverträgen aus dem Jahr 1985 Leistungen im Bereich der Vermietung von Bootsliegeplätzen. Die Mieter hatten ihr hierfür vertragsgemäss bereits im Jahr 1985/1986 Vorauszahlungen für die gesamte Mietdauer geleistet (vgl. Vertrag in Beilage zu act. 3, vorn Bst. A).

Die grundsätzliche Mehrwertsteuerpflicht der Umsätze aus der Vermietung von Bootsliegeplätzen ist nicht bestritten (siehe Beschwerde S. 4 unten). Es handelt sich um steuerbare Leistungen nach Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV bzw. Art. 6 Abs. 2 Bst. b MWSTG. Ebenso unstrittig ist, dass die in den Jahren 1985/1986 geleisteten Vorauszahlungen Entgelt im mehrwertsteuerlichen Sinn für diese Vermietungsleistungen darstellen. Die für die Steuerbarkeit der Leistungen der Beschwerdeführerin erforderlichen Elemente der Entgeltlichkeit bzw. des mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs sind erfüllt.

4.2 Da die Mietverträge von 1985 datieren, sich auf eine Mietdauer von 25 Jahren (zwischen 1986 bis 2010) beziehen und die Vorauszahlungen für die gesamte Mietdauer bereits 1985/1986 geleistet wurden, fragt sich, ob und wie weit die Umsätze der Beschwerdeführerin unter den zeitlichen Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Dies wird vorab unter Anwendung des vom Bundesrat aufgestellten Übergangsrechts geprüft. In einem zweiten Schritt (E. 5) wird auf die Einwände

der Beschwerdeführerin zu dieser Übergangsordnung und deren Verfassungsmässigkeit eingegangen.

4.2.1 Gemäss Art. 84 MWSTV unterstehen ab Anfang 1995 erbrachte Leistungen der Mehrwertsteuer. Das anwendbare Recht eruiert sich nach dem Zeitpunkt der Leistung, was auch für Dauerschuldverhältnisse gilt (E. 3.3, 3.4.2). Bei der Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung ist für die Bestimmung des Zeitpunkts der Leistung die Duldung des Gebrauchs des vermieteten Gegenstandes relevant (vgl. FELIX GEIGER, mwst.com, a.a.O., Rz. 14 zu Art. 93). Bei einer Vermietung, die teilweise vor und teilweise nach Inkrafttreten des neuen Rechts erfolgt, findet dieses auf den Teil der Gebrauchsüberlassung Anwendung, der ab Inkrafttreten des neuen Rechts stattfindet (Art. 84 Abs. 3 und 4 MWSTV; vorn E. 3.1; BGE 123 II 433 E. 7c, 9b [betreffend Leasing]). Folglich fallen die Vermietungsleistungen, welche die Beschwerdeführerin ab dem Jahr 1995 erbracht hat, in den Geltungsbereich der MWSTV (und die Leistungen ab 2001 in jenen des MWSTG, vgl. E. 3.5) und unterliegen der Steuer.

4.2.2 Vorliegend wurde das Entgelt für die gesamten Vermietungsleistungen während der 25-jährigen Vertragsdauer vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuerrechts geleistet. Dies ändert nichts an der Anwendbarkeit des neuen Rechts, da für dessen Bestimmung der Zeitpunkt der Leistungserbringung und nicht jener der Zahlung des Entgelts relevant ist. Vor Inkrafttreten des neuen Rechts erfolgte Vorauszahlungen für nach dem Systemwechsel erbrachte Leistungen bilden nur Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer (E. 3.4.2; Art. 84 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 MWSTV). Damit sind die hier strittigen Vorauszahlungen aus dem Jahr 1985/1986 insofern Bemessungsgrundlage, als sie Entgelt für steuerbare Leistungen ab dem Jahr 1995 darstellen (Bestand des Kontos "Vorauszahlungen Liegeplätze" per 1. Januar 1995, siehe Ziff. 2 Beiblatt 1 zum Kontrollbericht, act. 5).

4.2.3 Damit fragt sich als Nächstes, wann die Mehrwertsteuerforderung entstand ist. Das Übergangsrecht (Art. 84 MWSTV) setzt sich nur mit der Frage des anwendbaren Rechts auseinander, enthält aber keine besondere Bestimmung für die Entstehung der Steuerforderung. Steht fest, dass aufgrund des intertemporalen Rechts für Leistungen ab 1995 die MWSTV anwendbar ist, so ist die Entstehung der Steuerforderung grundsätzlich nach dem materiellen Recht zu beurteilen. Bei einer Vorauszahlung ist nach Art. 34 Bst. a MWSTV im Prinzip der Mo-

ment der Zahlung derselben heranzuziehen (oben E. 3.4.1). Das intertemporale Recht hat aber zur Konsequenz, dass bei einer vor Anfang 1995 geleisteten Vorauszahlung für nach 1995 erbrachte Leistungen die Entstehung der Steuerforderung auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der MWSTV verschoben wird (vgl. Urteil des BVGer A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 7.1.1; siehe auch Broschüre Übergang WUST – MWST, Ziff. 2.1.2.5, 2.2.4, 3.1.4, wonach entsprechende Umsätze in der ersten Abrechnung des Jahres 1995 zu deklarieren sind). Davon abgesehen ändert das (auf den Zeitpunkt der Leistung abstellende) Übergangsrecht nichts an den Regeln für die Entstehung der Steuerforderung (Art. 34 MWSTV). Es führt auch im vorliegenden Fall eines Dauerschuldverhältnisses nicht etwa dazu, dass für die Umsätze aus Vermietung seit Anfang 1995 zusammen mit der periodischen Leistungserbringung laufend auch nach dem 1. Januar 1995 noch Steuerforderungen entstehen. Vielmehr entsteht bei – wie vorliegend – vor Inkrafttreten der MWSTV geleisteten Vorauszahlungen die gesamte Steuerforderung für die Umsätze seit 1995 am 1. Januar 1995.

Die ESTV ging davon aus, dass "die Jahre 1996 und 1997" verjährt seien (siehe Ziff. 1.3 der Weisung vom 6. September 2002, act. 5) und berechnete deswegen die Steuer nicht auf dem Stand der Vorauszahlungen per Anfang 1995, sondern auf jenem per 1. Januar 1997 (vgl. 1. Teil von Ziff. 3 der EA Nr. 262'612). Die Frage der Verjährung und der Richtigkeit des Vorgehens der ESTV wird später (E. 6) geprüft.

4.3 Neben der Steuer von 6.5% auf den Vorauszahlungen für Leistungen ab Inkrattreten der MWSTV (bzw. ab dem Jahr 1997) machte die ESTV in Ziff. 3, 2. Teil EA Nr. 262'612 sowie Ziff. 3 EA Nr. 262'613 Steuerforderungen geltend, mit denen sie die Steuersatzerhöhungen per 1. Januar 1999 und 1. Januar 2001 berücksichtigte. Sie rechnete auf den Beständen der Vorauszahlungskonten per diesen zwei Daten die Differenz zwischen den massgeblichen Steuersätzen auf.

4.3.1 Die übergangsrechtlichen Regeln sind für die Änderungen der Steuersätze die gleichen wie beim Übergang von der WUST zur Mehrwertsteuer (E. 3.6). Massgeblich ist auch hier der Zeitpunkt der Leistung. Folglich gelten betreffend Leistungen der Beschwerdeführerin ab 1999 die am 1. Januar 1999 in Kraft getretenen und betreffend Leistungen nach 2001 die ab 1. Januar 2001 geltenden Steuersätze. Irrelevant ist wiederum, dass die Vorauszahlungen bereits 1985 bzw. 1986 geleistet wurden. Sie sind, soweit sie Entgelt für Vermietungseistungen

ab 1999 bzw. ab 2001 bilden (Bestand der Vorauszahlungen per Anfang 1999 bzw. 2001), nur Bemessungsgrundlage für die Steuer zu den neuen Steuersätzen (E. 3.4, 4.2.1/2; s.a. Urteil des BVGer A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 7.1.1).

4.3.2 Die Steuerforderungen aufgrund der Erhöhung der Steuersätze entstanden nach Art. 34 Bst. a MWSTV sowie dem identischen Art. 43 Abs. 1 MWSTG und entsprechend dem in E. 4.2.3 Gesagten Anfang 1999 bzw. 2001.

5.
Im Folgenden ist zu den Argumenten der Beschwerdeführerin Stellung zu nehmen. Sie wendet sich nicht gegen die Übergangsordnung in Art. 84 MWSTV (Abs. 3 und 4), soweit sie Vorauszahlungen kurz vor Einführung der MWSTV betrifft. Damit würde sie auch nicht durchdringen, da das Bundesgericht für solche Situationen Art. 84 MWSTV bereits mehrmals als verfassungsmässig bezeichnet hat (vgl. in E. 3.2 zitierte Urteile). Sie vertritt vielmehr, Art. 84 MWSTV könne bei Vorauszahlungen, die 10 Jahre vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuerregimes erbracht wurden, nicht zu einer Besteuerung führen (s.a. vorn Bst. D).

5.1 Art. 84 MWSTV kann die Interpretation nicht entnommen werden, dass nur bei kurz vor Inkrafttreten der MWSTV geleisteten Vorauszahlungen (für danach erbrachte Leistungen) das Mehrwertsteuerrecht greifen könne und nur solche Steuerbemessungsgrundlage bilden würden, während bei längere Zeit vor Ende 1994 erbrachten Vorauszahlungen beides zu verneinen sei. Das Übergangsrecht stellt einzig auf den Zeitpunkt der Verwirklichung des Umsatzes ab und orientiert sich nicht am Moment der Zahlung, egal wann diese stattfand (E. 3.2 f., 3.4.2). Dass, wie die Beschwerdeführerin erwähnt, die Rechtsprechung zu Art. 84 MWSTV hauptsächlich mit Fällen befasst war, wo es um Vorauszahlungen aus dem Jahr 1994 ging, bedeutet von vornherein nicht, dass einzig solche Situationen unter Art. 84 MWSTV fallen.

5.2 Ergibt die Auslegung von Art. 84 MWSTV, dass unabhängig vom Zeitpunkt der Vorauszahlung das neue Recht angewendet werden soll, wenn diese Entgelt für nach 1995 erbrachte Leistungen bildet, ist zu untersuchen, ob Art. 84 MWSTV deswegen verfassungswidrig ist. Es fragt sich, ob der Bundesrat – wie die Beschwerdeführerin offenbar meint – für Vorauszahlungen, die zeitlich dem Inkrafttreten der Mehrwertsteuer so weit vorausgingen, dass in jenem Zeitpunkt die Einfüh-

rung der Steuer nicht absehbar war, in verfassungswidriger Weise auf eine besondere Übergangsregelung verzichtet hat.

5.2.1 Art. 8 Abs. 3 ÜB-aBV, der den Bundesrat zur Regelung des intertemporalen Rechts ermächtigt und ihm dabei einen grossen Ermessensspielraum einräumt (vorn E. 3.2), in den nicht einzugreifen ist (vorn E. 2.1), enthält keine Vorgaben im soeben genannten Sinn. Ein Verstoss gegen die das Übergangsrecht betreffende spezifische Verfassungsnorm – was bei der Prüfung der Verfassungsmässigkeit als Erstes zu eruieren ist (E. 2.1) – ist damit nicht gegeben.

Die MWSTV und das Übergangsrecht im Besonderen müssen sodann die Grundrechte, die in der Verfassung enthaltenen mehrwertsteuerlichen Grundsätze und weitere Verfassungsprinzipien respektieren (hierzu vorn E. 2.1, 2.2; BGE 123 II 385 E. 3, 9; BGE 123 II 433 E. 9 ab initio). Ob diese Vorgaben der Verfassung vom Bundesrat die Einführung einer (Ausnahme-)Regelung für Situationen wie die vorliegende verlangt hätten, ist als Nächstes zu prüfen.

5.2.2 Im Hinblick auf die Frage, ob für gewisse Konstellationen intertemporale Sonderreglungen zu treffen seien, hat das Bundesgericht Folgendes ausgeführt: Eine Übergangsordnung soll die Einführung des neuen Rechts ermöglichen oder erleichtern und den Übergang zwischen altem und neuem Recht mildern. Sie trägt allfälligen Härten der Betroffenen unter anderem dadurch Rechnung, dass sie gewisse Bestimmungen der Neuregelung früher oder später in Kraft treten lässt als den übrigen Erlass, Anpassungsfristen gewährt oder auf andere Weise für eine stufenweise Einführung strengerer Vorschriften sorgt. Auf welchen Zeitpunkt eine Neuregelung in Kraft gesetzt werden soll, ist dem pflichtgemässen Ermessen des Gesetzgebers anheimgestellt und hängt vom angestrebten Zweck ab. Eine rasche Einführung drängt sich in der Regel im Wirtschaftsrecht auf. Neben dem öffentlichen Interesse, das hinter jeder Rechtsänderung stehen muss, sprechen im übrigen Erwägungen der Rechtsgleichheit und der Rechtseinheit dafür, dass altrechtliche Rechtsverhältnisse möglichst rasch mit dem neuen Recht in Einklang gebracht werden. Nur wenn schützenswerte Interessen es gebieten, kann in einem gewissen Mass bei der Anpassung an das neue Recht auf bestehende Rechtsverhältnisse Rücksicht genommen werden. Doch ist von Härtemilderungs- oder Ausnahmeklauseln auch in solchen Fällen zurückhaltend Gebrauch zu machen (ausführ-

lich: BGE 123 II 433 E. 9 ab initio; ferner Urteil vom 3. August 2000, ASA 69 894 E. 2c/bb und cc).

5.2.3 Die Beschwerdeführerin hält die bei ihr vorgenommenen Aufrechnungen hauptsächlich deswegen für nicht vertretbar, weil sie die von der ESTV geltend gemachten Steuern mangels Voraussehbarkeit der Einführung des Mehrwertsteuerrechts zum Zeitpunkt der Vorauszahlung nicht überwälzen kann bzw. konnte. Sie stützt sich also hauptsächlich auf das Überwälzbarkeitsprinzip sowie das Verbrauchssteuerprinzip, wonach grundsätzlich nicht der Steuerpflichtige, sondern der Endverbraucher die Steuer tragen soll. Aus folgenden Gründen kann jedoch aus diesen beiden Prinzipien nicht abgeleitet werden, dass Art. 84 MWSTV eine Sonderregel für weit vor Einführung der MWSTV geleistete Vorauszahlungen hätte beigefügt werden müssen:

5.2.3.1 Aus den systemtragenden Grundprinzipien der Mehrwertsteuer fliessen generell keine subjektiven Rechte der Steuerpflichtigen (E. 2.2) und insbesondere kann gemäss ständiger Rechtsprechung aus dem Überwälzbarkeitsprinzip kein absoluter Anspruch auf Überwälzung abgeleitet werden (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, ASA 74 680 E. 5.2; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 19 ff.). Dies hat das Bundesgericht auch in den bereits mehrfach erwähnten Urteilen bei der Prüfung der Verfassungsmässigkeit von Art. 84 MWSTV festgehalten und die entsprechende Argumentation der dortigen Beschwerdeführer verworfen. Der Steuerpflichtige werde von der Steuerbelastung nur befreit, wenn es ihm, was der Markt entscheide, gelinge, die Steuer auf die Preise und damit auf die Kunden zu überwälzen. Die praktische Unmöglichkeit der nachträglichen Überwälzung führe nicht zum Schluss, dass die Steuer nicht zu entrichten sei (BGE 123 II 385 E. 8; Urteil vom 3. August 2000, ASA 69 894 E. 2c).

5.2.3.2 Weiter ist, wenn auch eine Überwälzung der Mehrwertsteuer im Jahr 1985/1986 (also bei Rechnungstellung der Vorauszahlungen) effektiv und ohne Verschulden der Beschwerdeführerin ausgeschlossen war, nicht dargetan, dass auch eine nachträgliche Überwälzung unmöglich gewesen wäre. Nach Art. 84 Abs. 8 MWSTV kann eine Anpassung des (vor Inkrafttreten der MWSTV) vereinbarten Entgelts verlangt werden, soweit die Steuer höher oder niedriger ist als nach den Bestimmungen der WUST. Dasselbe gilt für die erhöhte Steuer auf-

grund der Anhebung der Steuersätze per Anfang 1999 und 2001 gemäss den Schlussbestimmungen der Änderung der MWSTV vom 3. Juni 1998 (Abs. 4) und jenen zur Änderung des MWSTG vom 23. Dezember 1999 (Abs. 4). Es handelt sich dabei um privatrechtliche und vor dem Zivilrichter geltend zu machende Überwälzungsansprüche (siehe Art. 28 Abs. 6 MWSTV; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, Rz. 1209). Die Beschwerdeführerin hätte also von den Mietern auch nachträglich noch eine Vergütung der Mehrwertsteuern verlangen können (zumindest innerhalb der zivilrechtlichen Verjährungsfrist von zehn Jahren nach Art. 127 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]). Ob sie damit auf zivilrechtlichem Weg effektiv durchgedrungen wäre, was zumindest nicht ausgeschlossen scheint (s.a. Vernehmlassung S. 4 oben), muss und kann hier nicht abschliessend geprüft werden. Selbst wenn die nachträgliche Überwälzung unmöglich gewesen wäre, könnte die vom Bundesrat vorgesehene Lösung bzw. der Verzicht auf eine besondere Bestimmung für Fälle wie dem vorliegenden, aus den folgenden Gründen ohnehin nicht als verfassungswidrig bezeichnet werden.

5.2.3.3 Beim Überwälzbarkeits- sowie dem Verbrauchssteuerprinzip handelt es sich, auch wenn daraus keine subjektive Rechte ableitbar sind (E. 5.2.3.1), um verfassungsmässige, systemtragende Prinzipien der Mehrwertsteuer, welche der Verordnungsgeber bei Erlass der MWSTV und das Gericht bei der Prüfung der Verfassungsmässigkeit der MWSTV zu berücksichtigen haben (oben E. 2.2). Dabei ist aber wiederum zu beachten, dass diese Grundsätze auch für den Verordnungsgeber nur Leitlinien sind. Ein Abweichen davon ist nicht unmöglich, auch wenn dies nur aus objektiven und gewichtigen Gründen geschehen sollte (vorn E. 2.2).

Solche sachliche Gründe sind vorliegend durchaus vorhanden. Das gemäss Art. 84 MWSTV massgebliche Kriterium der Leistungserbringung ist ein steuerrechtliches Kriterium, welches als verfassungsmässig und sachgerecht anerkannt wurde (E. 3.2 f., 3.4.2). Das Heranziehen der Leistung als intertemporal entscheidendes Element ist nichts anderes als konsequent bei einer Steuer, die den Umsatz zum Steuerobjekt hat. Die Leistung muss zwar entgeltlich sein, damit sie der Steuer untersteht; trotzdem bildet aber nicht die Leistung des Entgelts Steuerobjekt. Eine besondere Regelung, wie sie der Beschwerdeführerin vorzuschweben scheint, wonach in (Einzel-)Fällen mit Vorauszah-

lungen längere Zeit vor Einführung der Mehrwertsteuer für die Bestimmung des anwendbaren Rechts der Zeitpunkt des Entgelts herangezogen würde, was – trotz Leistungserbringung nach 1995 – zu einem Verzicht auf die Besteuerung führte, würde deswegen dem System der Mehrwertsteuer weniger gerecht. Darüberhinaus würde es zu Rechtsungleichheiten führen, wenn intertemporalrechtlich (auch bei Vorauszahlungen) normalerweise einzig die Leistungserbringung, in gewissen Fällen – wobei ein Stichtag zu bestimmen wäre – aber zudem der Zeitpunkt des Entgelts massgeblich wäre. Die vom Bundesrat gewählte – und im Allgemeinen als verfassungsmässig anerkannte (E. 3.2 f.) – Lösung und der Verzicht auf eine Spezialregel für bestimmte Vorauszahlungen gewährleistet die rechtsgleiche steuerliche Erfassung, indem in allen Fällen (nur) der Zeitpunkt der Leistung entscheidend ist. Die Beschwerdeführerin wird, ohne dass dabei eine Verfassungsverletzung resultierte, mit Leistungserbringern gleichgestellt, die für ihre ab 1995 erbrachten Leistungen ein periodisches Entgelt verlangen.

Dass die bestehende Übergangsordnung allenfalls in gewissen Fällen das Überwälzbarkeitsprinzip nicht vollumfänglich respektiert (was vorliegend ohnehin nicht erstellt ist: E. 5.2.3.2), beruht somit auf sachlichen Gründen und begründet keine Verfassungswidrigkeit. Die Erschwerung oder allfällige Unmöglichkeit der Überwälzung begründet auch kein genügendes schutzwürdiges Interesse oder eine übergangsrechtliche Härte, die eine – nur zurückhaltend zu wählende (E. 5.2.2) – Ausnahmeklausel zu rechtfertigen vermöchten.

5.2.4 Bei diesen Gegebenheiten geht auch das Vorbringen fehl, das Rückwirkungsverbot sei verletzt. Gestützt auf Art. 84 MWSTV ist es nicht etwa die Vorauszahlung, die – Jahre danach – die Mehrwertsteuer auslöst. Vielmehr begründen die ab 1995 erbrachten Leistungen die Steuerbarkeit. Es wird damit an Vorgänge angeknüpft, die sich unter der Herrschaft des neuen Rechts abgespielt haben und von einer unzulässigen (echten) Rückwirkung kann, unabhängig davon, wie weit die Vorauszahlung zurückliegt, nicht gesprochen werden (hierzu vorn E. 3.4.2; s.a. Entscheid der SRK vom 22. Oktober 1997 [SRK 1996-050] E. 3b/bb).

5.2.5 Die Beschwerdeführerin hat abgesehen von der Problematik der fehlenden Überwälzbarkeit bzw. dem Verweis auf das Rückwirkungsverbot nicht begründet, welche weiteren Verfassungsprinzipien Art. 84 MWSTV verletzen sollte. Es erübrigt sich mangels Rügen der Be-

schwerdeführerin und der Feststellung des Bundesgerichts, dass Art. 84 MWSTV verfassungsmässig ist, eine nochmalige Überprüfung unter allen möglichen Blickwinkeln. Insgesamt können die Übergangsregelung in Art. 84 Abs. 3 und 4 MWSTV und die grundsätzlich gleich lautenden intertemporalen Regeln für die Steuersatzerhöhung per Anfang 1999 (vorn E. 3.6) auch für die vorliegende Konstellation als verfassungsmässig bezeichnet werden.

Was die Steuersatzänderung per Anfang 2001 betrifft, ist die Übergangsregelung in den Schlussbestimmungen der Änderung des MWSTG vom 23. Dezember 1999 (vorn E. 3.6) gestützt auf Art. 190 BV verbindlich. Da die Übergangsordnung mit jener von Art. 84 MWSTV und jener für die Satzänderung per 1999 übereinstimmt, ergäbe sich ohnehin kein vom vorstehenden abweichender Schluss.

6.

6.1 Nach Art. 40 Abs. 1 MWSTV verjährt die Mehrwertsteuerforderung fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch jede Einforderungshandlung unterbrochen (Art. 40 Abs. 2 MWSTV).

6.2 Das Institut der Verjährung basiert im Zivil- wie im öffentlichen Recht auf dem Grundsatz der Rechtssicherheit und des staatlichen Verhaltens nach Treu und Glauben (statt vieler BGE 126 II 49 E. 2a) und bezweckt die Vermeidung von Rechtsunsicherheit und den Schutz des Schuldners vor Ansprüchen aus lange zurückliegender Zeit (BGE 93 I 390 E. 3; 90 II 428 E. 8). Die Verjährung liegt damit – im Privat- wie im öffentlichen Recht – auch im öffentlichen Interesse (ausführlich zum Ganzen: André Pierre Holzer, Verjährung und Verwirkung der Leistungsansprüche im Sozialversicherungsrecht, Diss. Freiburg 2005, S. 17 f. mit Hinweisen; Michael Beusch, Zweifel/Athanas [Hrsg.], Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2008 [Kommentar DBG], N. 19 zu Art. 120).

6.3

6.3.1 Im Privatrecht steht dem Schuldner einer verjährten Forderung eine Verjährungseinrede zu, welche er im Prozess ausdrücklich erheben muss; der Richter darf die Verjährung nicht von Amtes wegen berücksichtigen (Eugen Bucher, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 2. Auflage, Zürich 1988, S. 445 f.; Art. 142 OR).

Im öffentlichen Recht hingegen ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts die Verjährung für Forderungen des Gemeinwesens von Amtes wegen zu beachten, also auch ohne Vorliegen einer Einrede des Privaten (BGE 98 Ib 351 E. 2a; 101 Ib 348; 133 II 366 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen). Dies gilt auch – und gerade – für Steuerforderungen (BGE 73 I 129 E. 1; Urteil des Bundesgerichts 2A.441/2000 vom 25. Juni 2001 E. 5c [betreffend WUST]; betreffend die Mehrwertsteuer: Urteil des BVGer A-1402/2006 vom 17. Juli 2007 E. 2.4; Entscheid der SRK vom 23. April 2003, VPB 67.123 E. 3d; Bericht WAK [zum MWSTG], a.a.O., S. 70; allgemein betr. Steuerforderungen: Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 318). Die Pflicht zur Berücksichtigung der Verjährung von Amtes wegen trifft sowohl die Steuerbehörden als auch den Richter im Rechtsmittelverfahren (vgl. BGE 73 I 125 E. 1).

6.3.2

6.3.2.1 Im Privatrecht zerstört die Verjährung die Forderung nicht materiellrechtlich, sondern gibt dem Schuldner lediglich ein Leistungsverweigerungsrecht, indem ihm im Prozess die Verjährungseinrede zusteht. Der Eintritt der Verjährung bewirkt also nur den Verlust der prozessualen Durchsetzbarkeit. Die Forderung besteht – wenn auch mit einer dauernden Einrede behaftet – weiter im Sinn einer sogenannten Naturalobligation. Diese Rechtslage kommt sodann auch in der Regelung von Art. 63 Abs. 2 OR zum Ausdruck, wonach eine verjährte Forderung, die trotzdem gezahlt wurde, nicht zurückgefordert werden kann (Bucher, a.a.O., S. 445 ff.).

6.3.2.2 Zur Frage, ob diese zivilrechtlichen Grundsätze auch für öffentlich-rechtliche Forderungen gelten, oder ob die Forderung durch Verjährung vielmehr untergeht und keine Naturalobligation übrig bleibt, bestehen divergierende Meinungen (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 777; BGE 133 II 366 E. 3.3 mit Hinweisen auf die Lehre; die erstgenannte Auffassung vertretend: Holzer, a.a.O., S. 30 mit Hinweisen, S. 40, 58, 85 f.).

Was Abgabeforderungen anbelangt, geht ein Grossteil der Lehrmeinungen dahin, dass die Verjährung anders als im Privatrecht zum eigentlichen Untergang der Forderung führt und damit auch keine Naturalobligation mehr verbleibt (Michael Beusch, Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer,

2004 [Kommentar VStG], N. 2, 5 zu Art. 17 mit Hinweisen; DERS., Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Bd. II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben, 2006, N. 17, 20 zu Art. 30; DERS., Kommentar DBG, a.a.O., N. 20, 24 zu Art. 120; STEPHANIE EICHENBERGER, Oberson/Hinny [Hrsg.], Kommentar Stempelabgaben, 2006, N. 5 zu Art. 30; DANIEL RIEDO, Die Verjährung der Zollschuld nach dem neuen Zollgesetz, ASA 75 S. 452 [zum Zollrecht], mit Verweis auf BGE 124 I 247 E. 5; ANATOL SCHMID, Über die Verjährung von Schulden im Privatrecht und im Steuerrecht, Steuer Revue [StR] 1985 S. 434). Gemäss dieser Ansicht kann eine verjährte Steuerforderung anders als im Privatrecht auch nicht freiwillig erfüllt werden und ein Verzicht auf eine Geltendmachung der Verjährung ist nicht denkbar (RIEDO, a.a.O., S. 452; BEUSCH, an allen oben zitierten Stellen; SCHMID, a.a.O., S. 434). Weiter wird gefolgert, dass mangels Verbleibs einer Naturalobligation die Bezahlung einer verjährten Steuerforderung der Bezahlung einer Nichtschuld gleichkommt, welche zurückzuerstatten ist; Art. 63 Abs. 2 OR finde keine sinngemässe Anwendung (BEUSCH, an allen zitierten Orten).

Entsprechendes hat auch die SRK für den Bereich der Verrechnungssteuer entschieden: Die Verjährung bewirke das Erlöschen der Steuerschuld und es bestehe auch keine Naturalobligation mehr. Die Zahlung einer verjährten Steuer sei die Bezahlung einer Nichtschuld (Entscheid vom 12. Januar 2001, VPB 65.61 E. 3d/aa mit Hinweisen).

Nach anderer Meinung soll wie im Zivilrecht gelten, dass die Verjährung einer Steuerforderung nur deren Durchsetzbarkeit hindert, aber nach wie vor eine Naturalobligation besteht und bei Zahlung der verjährten Forderung keine Rückforderung möglich ist (u.a. LYDIA MASMEJAN-FEY, Yersin/Nöel [Hrsg.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Basel 2008, N. 2 zu Art. 120; soweit ersichtlich auch NIKLAUS HONAUER/PETER ZOLLINGER, Verjährung und Verjährungsunterbrechung in der MWST, Der Schweizer Treuhänder [ST] 2005 S. 730 f.; ebenso für die direkten Steuern und in Bezug auf das MWSTG, nicht aber für die Verrechnungssteuer und die Stempelabgabe [und vermutlich die MWSTV]: PHILIPPE BÉGUIN/KALOYAN STOYANOV, La créance d'impôt, in: Les procédures en droit fiscal, OREF, 2. Aufl., Bern 2005, S. 873 ff.).

6.3.2.3 Es ist demnach zu prüfen, welche Rechtsfolgen die Verjährung nach Art. 40 MWSTV zeitigt.

Wie erläutert gilt für öffentlich-rechtliche Forderungen nach ständiger Rechtsprechung, dass – anders als im Privatrecht – die Behörden die

Verjährung von Amtes wegen beachten müssen (E. 6.3.1). Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung entsteht betreffend die Verjährungsfolgen im Steuerrecht nur dann ein kohärentes Bild, wenn gleichzeitig angenommen wird, dass die Verjährung die Steuerforderung endgültig untergehen lässt (in diesem Sinn auch MARTIN ZWEIFEL, Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Aufl. 2002, N. 13 zu Art. 48 sowie BEUSCH, Kommentar VStG, a.a.O., N. 3 zu Art. 17): Geht die Forderung definitiv unter, folgt daraus, dass kein Verzicht auf die Geltendmachung der Verjährung (etwa durch Nichterheben einer Einrede) möglich ist (oben E. 6.3.2.2), was wiederum zur logischen Konsequenz hat, dass die Behörde der Verjährung von Amtes wegen Rechnung tragen muss. Würde demgegenüber davon ausgegangen, dass trotz Verjährung eine erfüllbare Naturalobligation verbleibt, wäre es nicht folgerichtig, die Verjährung von Amtes wegen zu beachten, denn dann müsste auch ein Verzicht auf die Einrede der Verjährung möglich sein.

Entsprechend konsequent ist denn auch die (vom vorstehenden Ergebnis abweichende) Rechtslage im Privatrecht. Die Verjährung bewirkt bloss den Verlust der prozessualen Erzwingbarkeit, indem dem Schuldner im Prozess die Verjährungseinrede zusteht, auf deren Erhebung er aber auch verzichten kann. Entsprechend wird die Verjährung vom Richter auch nicht vom Amtes wegen berücksichtigt (Art. 142 OR). Folgerichtig ist dabei auch die Regelung von Art. 63 Abs. 2 OR, wonach eine verjährte Forderung, die trotzdem gezahlt wurde (was auch eine Form des Verzichts auf die Geltendmachung der Verjährung darstellt), nicht zurückgefordert werden kann (zum Ganzen oben E. 6.3.2.1). Der zivilrechtliche Grundsatz, dass die Verjährung keinen Untergang der Forderung bewirkt und jener, dass sie mit einer Einrede geltend zu machen ist, ansonsten sie vom Gericht nicht berücksichtigt wird, stehen also in logischem Zusammenhang. Dieselbe Konsequenz ist auch für das öffentliche (Steuer-)Recht zu wahren: Es ist einerseits davon auszugehen, dass die Verjährung den Untergang der Forderung ohne Verbleiben einer erfüllbaren Naturalobligation bewirkt, und andererseits – entsprechend der Rechtsprechung – das Prinzip der Berücksichtigung der Verjährung von Amtes wegen zu beachten; alles andere ergäbe ein widersprüchliches System.

Das Bundesgericht hat im Übrigen seine langjährige Praxis, in öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten der Verjährung von Amtes wegen Rech-

nung zu tragen, in erster Linie mit der zwingenden Natur des öffentlichen Rechts begründet (BGE 101 Ib 348; 73 I 125 E. 1). Gleich lässt sich zu Gunsten der Annahme argumentieren, dass verjährte Steuerforderungen definitiv untergehen. Auch in der Lehre wird diese Ansicht damit begründet, dass sich der Private der Anwendung des Steuerrechts nicht entziehen könne, soweit er der entsprechenden Steuerhoheit unterworfen ist, weswegen den Gedanken der Rechtssicherheit und des öffentlichen Friedens, auf welchen das Institut der Verjährung beruht (s.a. oben E. 6.2), höheres Gewicht zukomme (BEUSCH, Kommentar VStG, a.a.O., N. 2 zu Art. 17). Ein Abweichen von den Grundsätzen des – von der Privatautonomie beherrschten – Privatrechts beruht damit auch auf sachlichen Gründen.

Für die Verjährung nach Art. 40 MWSTV ist nach dem Gesagten – was insbesondere auch der Rechtsprechung der SRK betreffend die Verrechnungssteuer (E. 6.3.2.2) entspricht – zu schliessen, dass sie die Forderung endgültig erlöschen lässt und diese nicht in eine Naturalobligation verwandelt. Insbesondere kann damit, wenn eine verjährte Forderung bezahlt wurde, die Rückerstattung verlangt werden.

6.4

6.4.1 Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin die Verjährung in der Beschwerde nicht geltend gemacht, was aber (siehe E. 6.3.1) die Berücksichtigung der Verjährung durch das Bundesverwaltungsgericht nicht hindert.

6.4.2 Ist wie erläutert die Steuerforderung betreffend die Leistungen der Beschwerdeführerin ab dem Jahr 1995 am 1. Januar 1995 entstanden (oben E. 4.2.3), ist sie nach Art. 40 Abs. 1 MWSTV Ende des Jahres 2000 verjährt.

Die ESTV nahm demgegenüber zu Unrecht an, es seien nur die Steuerforderungen betreffend die Leistungen der Jahre 1995 und 1996 verjährt und sie könne – da die Einforderungshandlungen im Jahr 2002 erfolgten – für die Leistungen ab dem Jahr 1997 bzw. auf dem betreffenden Stand der Vorauszahlungen (per Anfang 1997) noch die Steuer erheben. Wie bereits festgehalten, entstehen auch bei Dauerschuldverhältnissen nicht etwa kontinuierlich mit der fortlaufenden Leistungserbringung immer wieder neue Steuerforderungen, sondern bei einer Vorauszahlung entsteht die Forderung insgesamt mit der Zahlung, vorliegend allerdings hinausgeschoben auf den Zeitpunkt des

Inkrafttretens der MWSTV (E. 4.2.3). Die Steuerforderung in Bezug auf sämtliche seit 1995 erbrachten Leistungen der Beschwerdeführerin aus den Mietverträgen ist (abgesehen von den Nachforderungen aufgrund der Steuersatzerhöhungen, hierzu E. 4.3) am 1. Januar 1995 entstanden. Ebenfalls verjährt die gesamte Steuerforderung in einem einzigen Zeitpunkt, nämlich fünf Jahre nach Entstehung der Forderung per Anfang 1995 (zu diesem Ergebnis kam die ESTV im Übrigen selbst in einem anderen Fall: vgl. Urteil des BVGer A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 7.1.1 [wobei das BVGer dort die Verjährung nicht zu prüfen brauchte]). Vorliegend war die gesamte Steuerforderung anlässlich der ersten Unterbrechungshandlungen der ESTV (Kontrolle und EA aus dem Jahr 2002) bereits verjährt.

6.4.3 Die Beschwerdeführerin hat im Anschluss an die erlassenen Entscheide der ESTV vom 22. Mai 2003 die von der ESTV geltend gemachten – und zu diesem Zeitpunkt bereits verjährten – Steuerforderungen unter ausdrücklicher Bestreitung derer Rechtmässigkeit bezahlt (siehe Ankündigung der Zahlung im Schreiben der Beschwerdeführerin vom 11. Juni 2003, act. 10).

Nach dem Gesagten bewirkt die Verjährung nach Art. 40 Abs. 1 MWSTV den definitiven Untergang der Mehrwertsteuerforderung. Es verbleibt (anders als im Privatrecht: E. 6.3.2.1) keine erfüllbare Naturalobligation, womit ein Bezahlen einer verjährten Schuld der Zahlung einer Nichtschuld gleichkommt und ein Rückerstattungsanspruch besteht (vorn E. 6.3.2.3).

Dieses Ergebnis gilt – erst recht – in der vorliegenden Konstellation, wo die ESTV trotz eingetretener Verjährung die Forderung noch geltend gemacht hat (hier mit EA und Entscheid vom 22. Mai 2003), denn das Institut der Verjährung basiert gerade auch auf dem Grundsatz von Treu und Glauben (vorn E. 6.2). Macht die Behörde in einem Entscheid eine Forderung geltend, obwohl diese verjährt ist, verstösst sie gegen ihre Pflicht, die Verjährung von Amtes wegen zu prüfen (E. 6.3.1). Wäre die ESTV ihrer Pflicht (richtig) nachgekommen, und hätte sie nicht zu Unrecht nur die Forderungen für die Jahre 1995 und 1996 als verjährt betrachtet (siehe Ziff. 1.3 der Weisungen der ESTV, act. 5) und den Rest von der Beschwerdeführerin eingefordert, hätte jene auch keinen Anlass zur Zahlung gehabt. Folglich wäre es gegebenenfalls treuwidrig, zuerst die verjährte Forderung mit einem Entscheid geltend zu machen und sodann die Rückzahlung mit der Begründung

zu verweigern, die verjährte Forderung sei bezahlt worden. Dies braucht hier nicht abschliessend geprüft zu werden, da schon aus dem erläuterten Grundsatz, dass die Verjährung das definitive Erlöschen der Forderung bewirkt hat, ein Rückerstattungsanspruch fliesst.

Damit ist die Steuerforderung von Fr. 1..., die die ESTV in der EA Nr. 262'612 Ziff. 3 (1.Teil) unter dem Titel "nicht abgerechnete Vorauszahlungen für zukünftige Bootsplatzmieten" (auf dem Bestand der Vorauszahlungen per Anfang 1997) geltend gemacht hat, verjährt und dieser Betrag ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

6.4.4 Dass die am 1. Januar 1995 entstandene Steuerforderung wie beschrieben verjährt ist, hat keinen Einfluss auf den Bestand der Steuerforderungen aufgrund der Steuersatzerhöhungen (hierzu E. 4.3). Die Verjährungsfrist läuft ab dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung, also betreffend die Steuersatzerhöhungen ab Anfang 1999 und 2001 (vgl. E. 4.3.2), womit die entsprechenden Forderungen nicht verjährt sind. Die diesbezüglichen Forderungen hat die ESTV zu Recht geltend gemacht (E. 4.3, 5).

7.

7.1 Dem Gesagten zufolge (E. 6.4) ist die Beschwerde teilweise (im Umfang von Fr. ..., vgl. Ziff. 3 1. Teil der EA Nr. 262'612) gutzuheissen und der Einspracheentscheid der ESTV (betreffend den Geltungsbereich der MWSTV) insofern aufzuheben. Den von der Beschwerdeführerin bezahlten Betrag von Fr. ... hat die ESTV zurückzuerstatten. Die ESTV hat für die Zeit ab der Zahlung der zu Unrecht eingeforderten Steuer bis zur Auszahlung einen Vergütungszins zu 5% auszurichten (Art. 48 Abs. 4 letzter Satz MWSTG bzw. Art. 39 Abs. 4 letzter Satz MWSTV i.V.m. Art. 1 Abs. 3 der Verordnung des EFD vom 20. Juni 2000 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [SR 641.201.49]).

Im übrigen sind die Einspracheentscheide zu bestätigen und ist die Beschwerde abzuweisen, nämlich im Umfang der Nachforderungen aufgrund der Steuersatzerhöhungen (E. 4.3, 6.4.4).

7.2 Da die Beschwerdeführerin mit ihren Anträgen zum grössten Teil durchzudringen vermochte, sind ihr die Verfahrenskosten des Beschwerdeverfahrens von insgesamt Fr. 3'000.-- (Art. 4 des Reglements vom 28. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem

Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) in reduziertem Umfang von Fr. 300.-- aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die geleisteten Kostenvorschüsse von total Fr. 3'000.-- werden damit verrechnet und der Überschuss von Fr. 2'700.-- ist zurückzuerstatten.

Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung ist anhand der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE), wobei nur der notwendige Zeitaufwand zu entschädigen ist (Art. 10 VGKE). Der in der Kostennote ausgewiesene Betrag von Fr. 4'357.80 (Auslagen und MWST inkl.) kann im reduzierten Umfang von Fr. 4'000.-- (Auslagen und MWST inkl.) als Parteientschädigung zugesprochen werden.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Verfahren A-1463/2006 und A-1464/2006 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin den Betrag von Fr. ....--, inklusive eines Vergütungszinses von 5%, zurückzuerstatten.

3.
Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

4.
Die Verfahrenskosten werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 300.-- auferlegt. Sie werden mit den geleisteten Kostenvorschüssen von Fr. 3'000.-- verrechnet. Der Restbetrag von Fr. 2'700.-- wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

5.
Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 4'000.-- auszurichten.

6.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ESTV ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Thomas Stadelmann Sonja Bossart

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: