Urteilskopf

140 II 495

44. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. Golfclub X. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_215/2014 vom 10. Oktober 2014

Regeste (de):
Art. 18 Abs. 1, Art. 21 Abs. 2 Ziff. 15 und Art. 22 MWSTG; Art. 39 MWSTV; formelle Anforderungen an die rechtsgültige Option für die Versteuerung der von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Leistungen (hier: Turnierbeiträge eines Golfclubs).

Das Erfordernis, im Fall der Option im objektiven Sinn die Steuer "offen auszuweisen", ist nicht bloss eine Ordnungs-, sondern eine Gültigkeitsvorschrift (Frage des "Ob"; E. 3.2). Auszuweisen sind Bestand und Höhe der Steuer. Die kombinierte Wissens- und Willenserklärung ist auf der jeweiligen Debitorenrechnung anzubringen (Frage des "Wie"; E. 3.3). Vom "Ausweis" zu unterscheiden ist die "Bekanntgabe", das heisst die Deklaration in der Mehrwertsteuerabrechnung (E. 3.4).

Regeste (fr):
Art. 18 al. 1, art. 21 al. 2 ch. 15 et art. 22 LTVA; art. 39 OTVA; conditions formelles permettant d'obtenir une option juridiquement reconnue pour l'imposition des prestations exclues de la taxe sur la valeur ajoutée (en l'occurrence: finances d'inscription à une compétition d'un club de golf).

L'exigence d"'indiquer clairement" l'impôt, dans le cadre d'une option dans le sens objectif du terme, n'est pas une simple prescription de forme mais une condition de validité (question du "si"; consid. 3.2). L'indication doit porter sur l'existence et le montant de l'impôt. La manifestation combinée de connaissance et de volonté doit être apposée sur chaque facture adressée aux débiteurs (question du "comment"; consid. 3.3). Il faut distinguer "l'indication" de la "communication", c'est-à-dire déclarer dans le décompte TVA (consid. 3.4).

Regesto (it):
Art. 18 cpv. 1, art. 21 cpv. 2 cifra 15 e art. 22 LIVA; art. 39 OIVA; condizioni formali che permettono di ottenere un'opzione giuridicamente corretta per l'imposizione di prestazioni escluse dall'imposta sul valore aggiunto (qui: contributi relativi a un torneo in un club di golf).

In caso di opzione in senso oggettivo, l'esigenza di "indicare chiaramente" l'imposta non è solo una prescrizione d'ordine, bensì una condizione di validità (questione del "se"; consid. 3.2). Occorre indicare l'esistenza e l'ammontare dell'imposta. La dichiarazione combinata di conoscenza e volontà dev'essere espressa sulla singola fattura indirizzata ai debitori (questione del "come"; consid. 3.3). Dall"'indicazione" occorre distinguere la "comunicazione", ovvero la dichiarazione nel rendiconto IVA (consid. 3.4).

Sachverhalt ab Seite 496

BGE 140 II 495 S. 496

Der Verein "Golfclub X." mit Sitz in Y. (nachfolgend: der Steuerpflichtige) ist seit März 1998 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Er rechnet mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfol-

gend: die ESTV) nach der effektiven (”gesetzlichen”) Methode ab. Unter Herrschaft des Mehrwertsteuerrechts von 1999 bewilligte die ESTV im Februar 2001 das Gesuch des Steuerpflichtigen um Versteuerung der von Gesetzes wegen steuerausgenommenen Turniergebühren, dies mit Wirkung ab dem 1. Januar 2001. In der Folge rechnete der Steuerpflichtige in den Abrechnungsperioden der Jahre 2001 bis 2009 die Turniergebühren zum reduzierten Steuersatz ab. Im Oktober 2012 führte die ESTV beim Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Hinsichtlich der Steuerperioden 2010 und 2011 ergab sich, dass der Steuerpflichtige nebst dem statutarischen Jahresbeitrag und dem Beitrag an die ”Association Suisse de Golf” alljährlich einen ”Turnierbeitrag Ehepaar-/Einzel-/Firmenmitglied” erhebt. Über den Turnierbeitrag hatte der Steuerpflichtige jeweils mit der ESTV abgerechnet (Ziff. 205 der Quartalsabrechnungen) und ihn mit dem reduzierten Steuersatz versteuert. Hingegen hatte er davon abgesehen, in den Beitragsrechnungen an die Mitglieder auf Bestand und Höhe der Steuer hinzuweisen. Über diesen Umstand orientierte der Steuerpflichtige durch Hinweis auf der Website, mündliche Berichterstattung an der Generalversammlung und umfassende Einweisung der Neumitglieder. In der Beurteilung der ESTV fehlte damit aber das Erfordernis des ”offenen Ausweises der Steuer”, weshalb sie die Umsätze aus Turnierbeiträgen als steuerausgenommen betrachtete, den Vorsteuerabzug kürzte und eine Nachbelastung vornahm. Die dagegen gerichtete Einsprache des Steuerpflichtigen an die ESTV und Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht blieben erfolglos. Das Bundesgericht weist die Beschwerde des Golfclubs X. ab.
(Zusammenfassung)

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2.

2.1 Streitig und zu prüfen ist die Rechtsfrage, ob der Steuerpflichtige mit seinem Vorgehen den Anforderungen an einen ”offenen

Ausweis der Steuer” im Sinne von Art. 22 Abs. 1 MWSTG (SR 641.20) genügt hat. Zu klären ist insbesondere, ob das Gebot des offenen Ausweises der Steuer als blosse Ordnungsvorschrift ausgestaltet oder gegenteils die Funktion einer Gültigkeitsvorschrift erfüllt (Frage des ”Ob”) und, falls das Zweite zutrifft, in welcher Weise der offene Ausweis zu erbringen ist (Frage des ”Wie”).

2.2

2.2.1 Gemäss Art. 130 Abs. 1 BV kann der Bund auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen einschliesslich Eigenverbrauch sowie auf Einfuhren eine Mehrwertsteuer erheben. Im Anschluss daran bestimmt Art. 1 Abs. 1 Satz 1 MWSTG, dass der Bund eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer) erhebt. Die Steuer bezweckt die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG). Aus Praktikabilitätsgründen erfolgt der Bezug der Mehrwertsteuer nicht bei den Leistungsbezügern, den eigentlichen Destinatären der Mehrwertsteuer, sondern bei den Leistungserbringern (BGE 140 I 153 E. 2.5.1 S. 160; BGE 138 II 251 E. 2.1 S. 253; BGE 123 II 295 E. 5a S. 301; zum Mehrwertsteuerrecht von 1999 MOLLARD/OBERSON/TISSOT

BENEDETTO, Traité TVA, 2009, Kap. 1 N. 296 ff., insb. 304).

2.2.2 Der Inlandsteuer (Art. 1 Abs. 2 lit. a MWSTG) unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das Mehrwertsteuergesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Von der Steuer ausgenommen sind namentlich die für sportliche Anlässe verlangten Entgelte einschliesslich derjenigen für die Zulassung zur Teilnahme an solchen Anlässen (beispielsweise Startgelder) samt den darin eingeschlossenen Nebenleistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 15 MWSTG). Die im Negativkatalog von Art. 21 Abs. 2 MWSTG genannten Leistungen sind von Gesetzes wegen ausgenommen, es sei denn, die steuerpflichtige Person habe im Sinne von Art. 22 MWSTG für die Versteuerung der Leistung optiert (sog. "Option im objektiven Sinn"; zum vorrevidierten Recht von 1999 BGE 140 I 153 E. 2.5.3 S. 161; Urteil 2C_812/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.2.2). Aufgrund von Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit, unter Vorbehalt der Art. 29 und 33, die ihr auferlegten Vorsteuern abziehen. Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht namentlich bei Leistungen und

bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung von Leistungen verwendet werden, die ihrerseits von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert worden ist (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

2.2.3 In der Sicht der leistungserbringenden, optierenden Person stellt sich die Option als doppelrelevante Tatsache dar: Die rechtswirksam ausgeübte Option führt einerseits zur Versteuerung der Leistung (Art. 22 Abs. 1 MWSTG) und beseitigt anderseits den ansonsten gegebenen Ausschluss der Vorsteuerabzugsberechtigung (Art. 29 Abs. 1 MWSTG). Die Option ist als dreifachrelevante Tatsache zu begreifen, soweit überdies berücksichtigt wird, dass die Mehrwertsteuer aus der Optik der steuerpflichtigen leistungsempfangenden Person wiederum eine grundsätzlich abzugsfähige Vorsteuer begründet.

2.2.4 Zur Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen bestimmt Art. 22 Abs. 1 MWSTG in den drei offiziellen sprachlichen Fassungen (Hervorhebungen durch das Bundesgericht): "Die steuerpflichtige Person kann unter Vorbehalt von Abs. 2 durch offenen Ausweis der Steuer jede von der Steuer ausgenommene Leistung versteuern (Option)." "Sous réserve de l'al. 2, l'assujetti peut soumettre à l'impôt des prestations exclues du champ de l'impôt pour autant qu'il l'indique clairement (option)." "Fatto salvo il capoverso 2, il contribuente può assoggettare all'imposta prestazioni che ne sono escluse, purché lo indichi chiaramente (opzione)." Mit Blick auf die Gesetzestexte ergibt sich, dass Art. 22 MWSTG drei Tatbestandsvoraussetzungen kennt (dazu DIEGO CLAVADETSCHER, in: MWSTG, Kommentar, Geiger/Schluckebier [Hrsg.], 2012, N. 4 zu Art. 22 MWSTG): - das Vorliegen einer von der Steuer ausgenommenen Leistung (Art. 21 Abs. 2 MWSTG);
- die Ausübung der Option (Art. 22 Abs. 1 MWSTG) und
- das Fehlen eines Ausschlussgrundes (Art. 22 Abs. 2 MWSTG). Turnierbeiträge gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 15 fallen nicht unter den Negativkatalog von Art. 22 Abs. 2 MWSTG. Die Option im objektiven Sinne ist damit grundsätzlich zulässig, wobei die Leistung dem reduzierten Steuersatz unterliegt (Art. 25 Abs. 2 lit. c MWSTG).

2.2.5 Im Unterschied zum vorrevidierten Recht (Art. 26 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [AS 2000 1300; nachfolgend: MWSTG 1999]), das bis zum 31. Dezember 2009 in Kraft

stand, ist die Option im objektiven Sinn an deutlich geringere Voraussetzungen gebunden. Es herrscht nunmehr ein "système très libéral" (MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 1114 N. 113). Vorab verleiht das Gesetz den steuerpflichtigen Personen einen unbedingten Rechtsanspruch auf Option (vorbehältlich Art. 22 Abs. 2 MWSTG), sodass es keiner behördlichen Bewilligung mehr bedarf. Weiter ist das Kriterium der Mindestdauer entfallen und kann die Option auf eine Einzelleistung beschränkt werden (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, N. 1383 ff.; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuerrecht, 2010, § 4 N. 87 ff.). Hingegen ist es der ESTV unbenommen, weiterhin Sicherstellung zu verlangen (Art. 93 Abs. 2 MWSTG) und bleibt bei Beendigung der Option nach wie vor die Versteuerung des Eigenverbrauchs vorbehalten (Art. 31 MWSTG).

2.2.6 Im Anschluss an Art. 22 Abs. 1 MWSTG führt Art. 39 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) aus: "Kann die steuerpflichtige Person nicht durch offenen Ausweis der Steuer optieren, so kann sie die Ausübung der Option der ESTV auf andere Weise bekannt geben. Eine entsprechende Option ist bereits möglich, wenn noch keine Leistungen erbracht werden. Art. 22 Abs. 2 MWSTG bleibt vorbehalten." "L'assujetti qui ne peut pas opter en indiquant clairement l'impôt peut faire connaître l'exercice de l'option à l'AFC d'une autre manière. Une option correspondante est déjà possible lorsqu'aucune prestation n'a encore été fournie. L'art. 22, al. 2, LTVA est réservé." "Se non può indicare chiaramente che intende assoggettare all'imposta determinate prestazioni, il contribuente può comunicare in altro modo all'AFC che intende esercitare l'opzione. Un'opzione corrispondente è data anche prima che siano state eseguite prestazioni. È fatto salvo l'articolo 22 capoverso 2 LIVA."

2.3

2.3.1 Ausgangspunkt der Auslegung eines Gesetzes bildet der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element). Bei Erlassen sind die Fassungen in den Amtssprachen Deutsch, Französisch und Italienisch in gleicher Weise verbindlich (Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des

Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG; SR 170.512)]. Stimmen die drei Fassungen nicht überein, ist auf dem Wege der Auslegung der Sinn zu ermitteln, woraus sich erst ergibt, welche Version ihn am klarsten ausdrückt (BGE 135 IV 113 E. 2.4.2 S. 116; BGE 134 V 1 E. 6.1 S. 2; BGE 126 V 435 E. 3 S. 438).

2.3.2 Ist der Wortlaut klar, d.h. eindeutig und unmissverständlich, darf davon nur abgewichen werden, wenn triftiger Grund für die Annahme besteht, der Wortlaut ziele am "wahren Sinn" der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisch), ihr Zweck (teleologisch) oder der Zusammenhang mit andern Vorschriften (systematisch) geben (BGE 140 II 80 E. 2.5.3 S. 87, BGE 140 II 129 E. 3.2 S. 131).

2.3.3 Ist der Text unklar bzw. nicht restlos klar und bleiben verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Dabei sind alle anerkannten Auslegungselemente zu berücksichtigen (pragmatischer Methodenpluralismus). Von Bedeutung sind insbesondere der Zweck der Regelung, die dem Text zugrunde liegenden Wertungen sowie der Sinnzusammenhang, in dem die Norm steht. Bleiben bei nicht klarem Wortlaut letztlich mehrere Auslegungen möglich, ist jene zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht. Auch eine verfassungskonforme Auslegung findet ihre Grenzen aber am klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung (BGE 138 II 440 E. 13; BGE 137 III 217 E. 2.4.1 S. 221 f.; BGE 131 II 697 E. 4.1 S. 702 f.).

2.3.4 Die Ermittlung des Sinns mehrwertsteuerlicher Normen folgt an sich den üblichen Regeln der Gesetzes- bzw. Verordnungsauslegung (BGE 140 II 80 E. 2.5.3 S. 87; BGE 138 II 251 E. 2.3.3 S. 255). Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass Ausnahmen von der (objektiven oder subjektiven) Steuerpflicht im System einer allgemeinen Verbrauchsteuer unter teleologischen und systematischen Gesichtspunkten von vornherein problematisch sind (BGE 138 II 251 E. 2.3.3 S. 255; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4. Aufl. 2012, § 16 N. 8; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 1447; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 1 N. 86; in diesem Sinn auch PHILIP ROBINSON, in: MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 33 N. 18; zum vorrevidierten Recht: MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 417 N. 2). Es herrscht eine vergleichbare Situation wie bei den Ausnahmen im Bereich der allgemeinen Einkommenssteuer (BGE 139 II 363 E. 2.2 S. 367). Im vorliegenden

Zusammenhang heisst dies, dass die Option (als Ausnahme von der an sich problematischen Steuerausnahme) möglichst grosszügig zu handhaben ist.

3.

3.1 Unter den drei Tatbestandsvoraussetzungen von Art. 22 MWSTG (vorne E. 2.2.4) ist einzig die Ausübung der Option umstritten. Zu klären ist insbesondere, ob das Gebot des offenen Ausweises der Steuer als blosse Ordnungsvorschrift ausgestaltet ist oder gegenteils die Funktion einer Gültigkeitsvorschrift erfüllt (Frage des "Ob"; hinten E. 3.2). Falls das Zweite zutrifft, ist zu prüfen, in welcher Weise der offene Ausweis erbracht werden muss (Frage des "Wie"; hinten E. 3.3).

3.2

3.2.1 Die Vorinstanz verwirft das Vorliegen einer blossen Ordnungsvorschrift. Sie erwägt im Wesentlichen, es erscheine als gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber die Ausübung der Option als (in doppelter Hinsicht) rechtsgestaltende einseitige Willenserklärung vom Erfordernis eines offenen Steuerausweises abhängig mache. Da die Option es der steuerpflichtigen leistungsempfangenden Person ermöglichen soll, den Vorsteuerabzug vorzunehmen, müsse ihr die Willenserklärung zwingend zur Kenntnis gebracht werden. Es sei deshalb - jedenfalls ausserhalb des Anwendungsbereiches von Art. 39 MWSTV - gerechtfertigt, den offenen Ausweis der Steuer auf einer Rechnung im Sinn von Art. 3 lit. k MWSTG zu verlangen. Wollte man Art. 22 Abs. 1 MWSTG eine andere Bedeutung beimessen, hätte der Gesetzgeber den "offenen Ausweis der Steuer" nicht positivrechtlich regeln müssen. Der Steuerpflichtige wendet im Wesentlichen ein, der Zusatz "durch offenen Ausweis der Steuer" sei als Ersatz für die Bewilligung durch die ESTV (Art. 26 Abs. 1 MWSTG 1999) zu verstehen. Vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Absicht - Entlastung der leistungserbringenden steuerpflichtigen Person von den nachteiligen Folgen der "taxe occulte" - verbiete sich eine restriktive Auslegung. Wäre von einer Gültigkeitsvorschrift auszugehen, entstünde mit Blick auf Art. 39 MWSTV eine ungleiche Rechtslage. Unzutreffend sei auch die vorinstanzliche Annahme, wonach die steuerpflichtige leistungsempfangende Person zwingend über die ausgeübte Option in Kenntnis zu setzen sei.

3.2.2 Die deutsche Formulierung von Art. 22 Abs. 1 MWSTG spricht vom "offenen Ausweis der Steuer ", und Art. 39 MWSTV regelt jene Fälle, in welchen die steuerpflichtige Person "nicht durch

offenen Ausweis der Steuer " optieren kann. Unter "Steuer" in diesem Sinne ist nach allgemeinem Sprachverständnis in erster Linie die Höhe der Steuer zu verstehen, in einem weiteren Sinn der Bestand der Steuer, also die Tatsache, dass die (an sich steuerausgenommene) Leistung überhaupt besteuert wurde. So oder anders erinnert die Wendung an Art. 26 Abs. 2 lit. f Halbsatz 1 MWSTG. Danach muss die Rechnung neben weiteren Elementen insbesondere "den anwendbaren Steuersatz und den vom Entgelt geschuldeten Steuerbetrag" aufweisen. Die Angabe des anwendbaren Steuersatzes ist lediglich unter der Voraussetzung ausreichend, dass das Entgelt die Steuer einschliesst (ebenda Halbsatz 2). Die beiden romanischen Sprachfassungen verfolgen insofern einen anderen Ansatz, als ihnen zufolge die Unterstellung unter die Steuer ("soumettre à l'impôt", "può assoggettare all'imposta") im Zentrum steht, was eher auf den Bestand der Steuer hinweist. Die Unterstellung unter die Steuer ist unmissverständlich zum Ausdruck zu bringen ("pour autant qu'il l'indique clairement", "purché lo indichi chiaramente").

3.2.3 In grammatikalischer Auslegung der Norm und unter Vergleich der drei sprachlichen Fassung erscheint es als gegeben, dass die Wortlaute je für sich genommen etwas zu eng gefasst sind. Weder die Bezugnahme auf den Bestand der Steuer (romanische Versionen) noch jene auf die Höhe der Steuer (deutsche Formulierung) vermögen dem umfassend zu verstehenden Offenlegungserfordernis für sich alleine zu genügen. Die Auslegung geht folglich dahin, dass eine kombinierte Erklärung zu verlangen ist. Diese umschliesst einerseits eine Willenserklärung (zum Bestand der Steuer) und anderseits eine Wissenserklärung (zur Höhe der Steuer). Nur wenn über beides Zeugnis abgelegt wird, ist die Erklärung "offen" und "klar".

3.2.4 Mit Recht hält die Vorinstanz fest, der Gesetzgeber hätte den "offenen Ausweis der Steuer" nicht positivrechtlich regeln müssen, würde es sich um eine blosse Ordnungsvorschrift handeln. Ebenso zutreffend ist auch die Bemerkung des Steuerpflichtigen, wonach der Zusatz "durch offenen Ausweis der Steuer" als Ersatz für die Bewilligung durch die ESTV (Art. 26 Abs. 1 MWSTG 1999) zu verstehen sei. Umso mehr bedeutet dies aber, dass das Offenlegungserfordernis unerlässlich ist. Es handelt sich dabei um eine Rechtspflicht, die der Gesetzgeber ausdrücklich vorgesehen hat. Am Charakter als Gültigkeitsvorschrift kann kein Zweifel bestehen (so nun auch CLAUDIO FISCHER, Die Option für von der MWST

ausgenommene Leistungen - Restriktive Rechtsprechung gefährdet die liberalen Ideen der MWST-Reform, Der Schweizer Treuhänder [ST]88/2014 S. 690, insb. 692: "Das ist auch keine blosse Ordnungsvorschrift").

3.2.5 Die Frage nach dem "Ob" ist dahingehend zu beantworten, dass die optierungswillige Person eine hinreichende Erklärung - umfassend die Willenserklärung betreffend den Bestand der Steuer und die Wissenserklärung betreffend die Höhe der Steuer - abzugeben hat. Die beiden Erklärungen bilden zusammen ein unerlässliches Tatbestandselement der Option im Sinne von Art. 22 Abs. 1 MWSTG. Der "offene Ausweis der Steuer" stellt mithin eine Gültigkeitsvorschrift dar. Die Ausführungen der Vorinstanz dazu erweisen sich als bundesrechtskonform.

3.3

3.3.1 Im Zusammenhang mit der Frage nach dem "Wie" herrscht unter den Parteien Uneinigkeit darüber, wem gegenüber und in welcher Form die kombinierte Willens- und Wissenserklärung abzugeben ist. Dies erfordert eine weitergehende Auslegung von Art. 22 Abs. 1 MWSTG.

3.3.2 Art. 22 E-MWSTG hat in den Beratungen der Eidgenössischen Räte, namentlich aufgrund der Bedenken des Zweitrats, ein neues Gesicht erhalten. Aus diesem Grund vermag die Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (BBl 2008 6885, insb. 6966 f. zu Art. 22) von vornherein keinen näheren Aufschluss zu vermitteln. Insbesondere sah Art. 22 E-MWSTG noch keine Bestimmung zum "offenen Ausweis der Steuer" vor (BBl 2008 7146 [Teil A]und 7196 [Teil B]). Im Plenum des Ständerats stellte die Kommissionssprecherin, Ständerätin Sommaruga, am 2. Juni 2009 die Überlegungen der Kommission dar. Namentlich führte sie aus (AB 2009 S 422; Hervorhebungen durch das Bundesgericht): "Ihre Kommission ist der Ansicht, dass eine Bewilligungsanforderung das Ganze unnötig verkompliziert, und beantragt Ihnen, auf das Erfordernis der Bewilligung zu verzichten. Sie erachtet es ausserdem als nicht sachgerecht, dass rückwirkend für die Versteuerung einer Leistung optiert werden kann. Ihre Kommission schlägt Ihnen deshalb ein sehr einfaches System vor: Wer eine nach dem Gesetz von der Steuer ausgenommene Leistung erbringt und bei der Rechnungstellung an die Kundin die Steuer offen ausweist, hat für die Versteuerung optiert. Die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer ist der Steuerverwaltung abzuliefern, und der Vorsteuerabzug kann anteilsmässig vorgenommen werden. Mit diesem System braucht es die Regelung der rückwirkenden Option nicht mehr. Mit dem

Verzicht auf die Bewilligung verringern wir den administrativen Aufwand sowohl bei den Steuerpflichtigen wie auch bei der Verwaltung. Das von der Kommission vorgeschlagene System hat gegenüber der heutigen Regelung und der Regelung des bundesrätlichen Entwurfes aber Mindereinnahmen von rund 10 Millionen Franken zur Folge. Diese Mindereinnahmen ergeben sich, weil wohl in erster Linie dann für die Versteuerung einer Leistung optiert wird, wenn die Person, welche die Leistung empfängt, steuerpflichtig und somit zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. (...) In der Kommission wurde dieser Artikel mit 10 zu 0 Stimmen angenommen."
Der Antrag gab zu keinen weiteren Bemerkungen Anlass und wurde in dieser Form angenommen (auch dazu AB 2009 S 422). Das Plenum des Nationalrats schloss sich in der Sitzung vom 5. Juni 2009 der ständerätlichen Fassung diskussionslos an (AB 2009 N 1077).

3.3.3 Der Steuerpflichtige beruft sich auf die Protokolle der vorberatenden Kommissionen beider Räte, deren Beizug ihm von den Parlamentsdiensten am 12. Mai 2010 genehmigt worden ist (Art. 7 der Verordnung der Bundesversammlung vom 3. Oktober 2003 zum Parlamentsgesetz und über die Parlamentsverwaltung [ParlVV; SR 171. 115]). In der Beratung der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) vom 12./13. Januar 2009 drehte sich die Diskussion zu Art. 22 E-MWSTG im Wesentlichen um die Rückwirkung der Option und den Geltungsbereich der Einzeloption. Das Kommissionsmitglied X. führte zu seinem Antrag (Nr. 81) aus, wenn jemand optiere, bedeute dies, dass er die "Mehrwertsteuer auf die Rechnung setzen muss". Weiter gab er zu Protokoll: "Sie (an ein Kommissionsmitglied gewandt) werden als Konsumentin vielleicht sagen, das sei Ihnen zu teuer. Folglich wird der Leistungserbringer nicht fahrlässig optieren" (S. 14 unten).
In der Sitzung der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats (WAK-S) vom 27. April 2009 wies der Vertreter der ESTV auf administrative Schwierigkeiten hin, die sich dadurch ergäben, dass die Belege bei rückwirkender Option "falsch ausgestellt sind". Umso mehr könne die ESTV sich dem "eleganten" Antrag des Kommissionsmitglieds Y. anschliessen, wonach "man jedes Mal, wenn man eine Leistung mit Mehrwertsteuer in Rechnung stellt, auch wenn sie an sich von der Steuer ausgenommen ist, diese versteuern muss" (S. 16). In der Folge erkundigte sich Kommissionsmitglied Z. bei den anwesenden Vertretern der ESTV, auf welche Weise der

Begriff "durch offenen Ausweis der Steuer" zu deuten sei. Er fragte: "Heisst das, dass man die Steuer auf die Rechnung schreiben muss? Der Empfänger muss das sehen. Zweitens muss es auch in der Quartalsabrechnung gemacht werden. (...). Wenn Sie (angesprochen war der Vertreter der ESTV) eine Kontrolle machen, gehen [S]ie hin und prüfen, ob das mit den Rechnungen übereinstimmt. Wenn esso ist, bin ich damit einverstanden" (ebenso S. 16). Der Beitrag löste keinen Widerspruch aus. Infolge dessen lautete der Antrag der WAK-S zuhanden des Plenums dahingehend, dass "die steuerpflichtige Person (...) unter Vorbehalt von Abs. 2 durch offenen Ausweis der Steuer jede von der Steuer ausgenommene Leistung versteuern" kann. Dies entspricht der Gesetz gewordenen Fassung.

3.4

3.4.1 Die Grundüberlegung von Kommissionen und Räten bestand folglich darin, dass der "offene Ausweis der Steuer" im Zeitpunkt der Rechnungstellung und unmittelbar auf der Debitorenrechnung zum Ausdruck zu bringen ist. Dies erinnert an das vorrevidierte Recht (Urteil 2C_285/2008 vom 29. August 2008 E. 3.1). Die Lehre zum revidierten Recht schliesst sich dieser Sichtweise an. Sie spricht davon, der offene Ausweis der Steuer erfolge "typischerweise auf einer Rechnung im Sinne von Art. 3 lit. k MWSTG" (CLAVADETSCHER, a.a.O., N. 5 zu Art. 22 MWSTG). Es genüge, wenn die steuerpflichtige Person die "Steuer offen in ihren Rechnungen ausweist" (ROBINSON, a.a.O., § 34 N. 77) bzw. "die Fakturierung mit MWST" vornimmt (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 1385). Letztlich sei es "theoretisch (...) nun also möglich, auf jeder einzelnen Rechnung das Optionsrecht auszuüben" (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 4 N. 89). Nichts Anderes ergibt sich aus MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO (a.a.O., S. 1114 N. 113 ff.). Demgegenüber wendet das jüngste Schrifttum ein, Art. 22 Abs. 1 MWSTG stelle zwar keine blosse Ordnungsvorschrift dar, doch habe das gesetzgeberische Ziel "gerade nicht [darin bestan-den], den Ausweis der Steuer gegenüber dem Leistungsempfänger als formelles Gültigkeitskriterium zu statuieren". Es sei nicht einzusehen, weshalb das Ausstellen einer Rechnung in solchen Fällen zwingend sein sollte, während bei Art. 11 MWSTG ("Verzicht auf die Befreiung von der [subjektiven]Steuerpflicht") nichts Derartiges vorgesehen ist (FISCHER, a.a.O., S. 692; Hervorhebungen im Originaltext). Richtigerweise sei der "offene Ausweis der Steuer" in dem Sinne zu verstehen, dass die ESTV - nicht aber die

leistungsempfangende Person - von der freiwilligen Versteuerung in Kenntnis zu setzen sei. Hierzu bedürfe es nicht zwingend einer Rechnung, die Bekanntgabe in Ziff. 205 der Quartalsabrechnung genüge (ebenda, S. 693).

3.4.2 Diese Einwände überzeugen nicht. Das von der ständerätlichen Kommission erarbeitete und von den Eidgenössischen Räten adoptierte Konzept ruft ausdrücklich nach einer "Rechnungsstellung an die Kundin", in welcher die Steuer offen ausgewiesen wird. Der Blick in die Protokolle der beiden vorberatenden Kommissionen verdeutlicht dies. Die "in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer" ist alsdann an die ESTV abzuführen, was ein rückwirkendes System entbehrlich macht (vorne E. 3.3.2; a.M. anscheinend MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 1115 N. 116) bzw. geradezu ausschliesst. Dafür, dass Bestand und Höhe der Steuer einen Teil der Debitorenrechnung bilden, sprechen aber auch systematische Überlegungen. Der unbestimmte Rechtsbegriff des "Ausweises" findet im neuen Gesetz gleich mehrfach Erwähnung, und dies ausnahmslos im Zusammenhang mit der Debitorenrechnung. So bestimmt Art. 24 Abs. 6 lit. b MWSTG, dass durchlaufende

Posten dann nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien, wenn die betreffende Person die Auslagen (auf der Rechnung) "gesondert ausweist". Das vierte Kapitel des Gesetzes trägt den Titel "Rechnungsstellung und Steuerausweis". Dem Art. 26 Abs. 1 MWSTG zufolge hat die leistungserbringende Person auf Verlangen der leistungsempfangenden Person eine Rechnung zu erstellen, die den Anforderungen nach den Abs. 2 (individuelle Rechnung) und 3 (Kassenzettel) genügt. Sodann handelt Art. 27 MWSTG vom "unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweis". Nach Abs. 1 dieser Norm darf "in Rechnungen nicht auf die Steuer hinweisen", wer nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist oder wer das Meldeverfahren nach Art. 38 anwendet. Wer dennoch "in einer Rechnung eine Steuer ausweist", obwohl er "zu deren Ausweis nicht berechtigt ist", oder wer für eine Leistung "eine zu hohe Steuer ausweist", schuldet grundsätzlich die "ausgewiesene Steuer" (Art. 27 Abs. 2 MWSTG). Schliesslich wird mit (mindestens) Busse bestraft, wer vorsätzlich oder fahrlässig "in Rechnungen eine nicht oder nicht in dieser Höhe geschuldete Mehrwertsteuer ausweist" (Art. 98 lit. g MWSTG). Spricht Art. 22 Abs. 1 MWSTG vom offenen Ausweis der Steuer, kann als Medium nichts anderes als die Debitorenrechnung in Frage kommen.

BGE 140 II 495 S. 507

3.4.3 Als doppelrelevante Tatsache kann die Option nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigen, soweit die freiwillig erhobene Steuer überhaupt kenntlich gemacht wird. Es ist zwar zutreffend, worauf FISCHER hinweist, dass die Mitteilung an die ESTV "auch im Abrechnungsformular in der speziell für optierte Leistungen vorgesehenen Zeile" erfolgen kann (a.a.O., S. 693). Es ist freilich zwischen "Ausweis" und "Bekanntgabe" zu unterscheiden, was sich auch mit dem gesetzeskonformen Art. 39 MWSTV belegen lässt. Danach ist die Ausübung der Option "der ESTV auf andere Weise" bekannt zu geben, wenn die steuerpflichtige Person "nicht durch offenen Ausweis der Steuer" optieren kann. Der Bundesrat hat dadurch den Tatbestand nicht rechtsungleich erweitert, wie der Steuerpflichtige annimmt, sondern eine Lücke geschlossen. Vorauszusetzen ist in diesen Fällen, dass der offene Ausweis unmöglich ist. Zu denken ist einerseits an absolute Unmöglichkeit (beispielsweise dadurch, dass das Gebäude, das später betrieblich genutzt werden soll, sich erst im Bau befindet). Dies bedarf an sich keiner näheren Regelung, ist das Vorsteuerabzugsrecht im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit doch ohnehin gegeben, solange nicht eine von der Steuer ausgenommene Leistung erbracht wird (so BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 4 N. 88 Fn. 35). Der eigentliche Anwendungsbereich beschränkt sich damit nur, aber immerhin auf Fälle relativer Unmöglichkeit (Leistungen, die im Alltag gemeinhin ohne schriftliche Rechnung erfolgen, so etwa der Verkauf von Eintrittsbilletten zu einer kulturellen Veranstaltung oder der Verkauf von Urprodukten "ab Hof"). Auf solche Konstellationen zugeschnitten ist Art. 39 MWSTV, der bei fehlender Möglichkeit des offenen Ausweises vorsieht, dass die Bekanntgabe an die ESTV "auf andere Weise" erfolgt. Hierzu - und nicht zum Grundfall von Art. 22 Abs. 1 MWSTG - hält das Schrifttum fest, dass der "blosse Ausweis im Abrechnungsformular als Mitteilung im Sinne von Art. 39" ausreicht (CLAVADETSCHER, a.a.O., N. 5 am Schluss zu Art. 22 MWSTG).

3.4.4 Herrscht kein derartiger Fall relativer Unmöglichkeit, bedeutet dies im Umkehrschluss, dass de lege lata kumulativ ein Ausweis (auf der Debitorenrechnung) und eine Bekanntgabe (mittels Ausfüllens von Ziff. 205 der Quartalsabrechnung) von Bestand und Höhe der Steuer erforderlich sind. Dies alles dient letztlich auch der erleichterten Kontrolle durch die ESTV und ist mit dem Sinn und Zweck des Optionsrechts vereinbar. Das Vorliegen einer Rechnung ist gleichsam ein Gebot der ordnungsgemässen Rechnungslegung.

BGE 140 II 495 S. 508

Die Rechnung ist weiter unerlässlicher Ausgangspunkt der Prüfspur. Darunter ist die Verfolgung der Geschäftsvorfälle sowohl vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung als auch in umgekehrter Richtung zu verstehen. Die Prüfspur muss alt- wie neurechtlich ohne Zeitverlust jederzeit gewährleistet sein (Urteil 2C_569/2012 vom 6. Dezember 2012 E. 4; BÉATRICE BLUM, in: MWSTG, Kommentar, Geiger/Schluckebier [Hrsg.], 2012, N. 8 zu Art. 70 MWSTG). Es zielt also an der Sache vorbei, wenn derSteuerpflichtige vorbringt, der Auffassung der ESTV liege überspitzter Formalismus oder treuwidriges Verhalten (Urteil 2C_507/2011 vom 16. Januar 2012 E. 9.3) zugrunde. Es wäre Sache des Gesetzgebers, daran etwas zu ändern.

3.4.5 Wenn der Steuerpflichtige schliesslich vorbringt, der offene Ausweis sei deshalb erlässlich, weil die ausgenommenen Umsätze nur gegenüber nicht steuerpflichtigen Endverbrauchern erbracht würden, zielt dies ins Leere. Selbst wenn dies in einem Golfclub die Regel sein dürfte, können derartige Umsätze auch gegenüber steuerpflichtigen Personen erbracht werden. In den Beitragsrechnungen der Steuerpflichtigen werden neben den Ehepaar- und Einzelmitgliedern auch die als solche bezeichneten "Firmenmitglieder" erwähnt (vorne Sachverhalt). So oder anders vermögen die vom Steuerpflichtigen getroffenen Massnahmen - Website, mündliche Berichterstattung an der Generalversammlung, umfassende Orientierung der Neumitglieder - den Anforderungen an einen "Ausweis" nicht zu genügen.

3.4.6 Eine andere Frage ist, ob die Debitorenrechnung der leistungsempfangenden Person tatsächlich zur Kenntnis zu bringen ist. Mit einem gewissen Recht wendet der Steuerpflichtige sinngemäss ein, wenn gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTG die Rechnung nur "auf Verlangen" auszuhändigen sei (vorne E. 3.4.2), sei nicht einsichtig, weshalb die den "offenen Ausweis der Steuer" enthaltende Rechnung anders zu behandeln sei. Es wäre hierzu immerhin zu bedenken, dass es sich bei den optierten ausgenommenen Umsätzen um eine Ausnahmesituation handelt, mit welcher die leistungsempfangende, möglicherweise selbst steuerpflichtige Person nicht zu rechnen hat. Da die Beschwerde ohnehin abzuweisen ist, erübrigen sich weitere Ausführungen hierzu.

3.4.7 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Option eine doppelrelevante Tatsache ist: Die rechtswirksam ausgeübte Option führt unmittelbar zur Versteuerung der Leistung (Art. 22 Abs. 1 MWSTG)

und beseitigt den ansonsten gegebenen Ausschluss der Berechtigung zum Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG). Beim Offenlegungserfordernis ("offener Ausweis der Steuer", "qu'il l'indique clairement", "lo indichi chiaramente") handelt es sich um eine Gültigkeitsvorschrift (Frage des "Ob"). Der Vorschrift wird dadurch genügt, dass die Willenserklärung zum Bestand der Steuer und die Wissenserklärung zur Höhe der Steuer abgegeben werden, was im Regelfall einzig durch den Ausweis auf der Debitorenrechnung geschehen kann (Frage des "Wie"). Als dreifachrelevante Tatsache ermöglicht dies der leistungsempfangenden Person, soweit sie selber steuerpflichtig ist, den Vorsteuerabzug vorzunehmen.