6 Finanzen
Finances
Finanze

6

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i. S. X. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung
A-1668/2006 vom 16. November 2009

Mehrwertsteuer. Steuerbefreiung als mehrwertsteuerliche Subvention. Rechtsgleichheitsgebot.

Art. 17 Abs. 3 MinöStG. Art. 26 Abs. 6 Bst. b und Art. 30 Abs. 6 MWSTV von 1994. Art. 38 Abs. 8 MWSTG von 1999. Art. 8 BV.

Die teilweise Steuerbefreiung der vom Bund konzessionierten Transportunternehmungen von der Mineralölsteuer (Art. 17 Abs. 3 MinöStG) beziehungsweise (früher) vom Treibstoffzoll (Grundlagen E. 5) kann als Subvention im mehrwertsteuerlichen Sinn qualifiziert werden (E. 6.2–6.4).

Taxe sur la valeur ajoutée. Exonération fiscale en tant que subvention au sens du droit de la taxe sur la valeur ajoutée. Egalité de traitement.

Art. 17 al. 3 Limpmin. Art. 26 al. 6 let. b et art. 30 al. 6 OTVA de 1994. Art. 38 al. 8 LTVA de 1999. Art. 8 Cst.

L'exonération fiscale partielle de l'impôt sur les huiles minérales (art. 17 al. 3 Limpmin) et des (anciens) droits de douane sur les carburants (fondements consid. 5) accordée aux entreprises de transport concessionnaires de la Confédération peut être qualifiée de subvention au sens du droit de la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 6.2–6.4).

Imposta sul valore aggiunto. Esenzione fiscale quale sussidio ai sensi del diritto relativo all'imposta sul valore aggiunto. Principio dell'uguaglianza di trattamento.

Art. 17 cpv. 3 LIOm. Art. 26 cpv. 6 lett. b e art. 30 cpv. 6 OIVA del 1994. Art. 38 cpv. 8 LIVA del 1999. Art. 8 Cost.

L'esenzione fiscale parziale delle imprese di trasporto concessionarie della Confederazione dall'imposta sugli oli minerali (art. 17 cpv. 3 LIOm) e dai (precedenti) dazi sui carburanti (basi consid. 5) può essere qualificata come sussidio ai sensi del diritto relativo all'imposta sul valore aggiunto (consid. 6.2–6.4).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) nahm bei der X., einer konzessionierten Transportunternehmung (KTU), eine Nachbelastung aufgrund einer Vorsteuerkürzung wegen in den Jahren 1996 bis 1998 erhaltener Treibstoffzollrückerstattungen vor. Mit Einspracheentscheid vom 24. Oktober 2006 bestätigte sie diese Steuerforderung. Die Rückerstattungen von Treibstoffzöllen, Mineralölsteuern und Mineralölsteuerzuschlägen stellten eine Subvention im mehrwertsteuerlichen Sinn dar, welche eine verhältnismässige Vorsteuerkürzung gemäss Art. 30 Abs. 6 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV von 1994, AS 1994 1464) nach sich zögen. Mit Beschwerde vom 23. November 2006 wurde im Wesentlichen geltend gemacht, die Rückerstattung der Mineralölsteuer könne nicht als Subvention qualifiziert werden und falle nicht unter Art. 30 Abs. 6 MWSTV von 1994.

Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) weist die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen:

3.

3.1 Nach Art. 4 MWSTV von 1994 unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Besteht kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BVGE 2008/63 E. 2.3; Urteil des BVGer A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.2.1 mit Hinweisen; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 18. November 2002 veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49 E. 2a/cc). Die Annahme eines solchen Leistungsaustauschs setzt

voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung beziehungsweise ein direkter ursächlicher Zusammenhang gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1; BGE 126 II 443 E. 6a mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1; Urteil des BGer vom 30. April 2004 veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 241 E. 3.3; BVGE 2007/39 E. 2.1).

3.2 Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand gehören gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV von 1994 nicht zum Entgelt. Diese fliessen nicht in die Bemessungsgrundlage ein und unterliegen der Steuer nicht (gleiche Regelung in Art. 33 Abs. 6 Bst. b des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 [MWSTG von 1999, AS 2000 1325]).

3.2.1 Nach Art. 30 Abs. 6 MWSTV von 1994 ist der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, wenn ein Steuerpflichtiger Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält. Das BGer hat die Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung bestätigt (BGE 126 II 443 E. 6b und c mit Hinweisen, siehe auch BGE 132 II 353 E. 4.3, 7.1; Urteil des BGer 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.2, 7.1). Ebenfalls wurde sie mit Art. 38 Abs. 8 MWSTG von 1999 ins Gesetz aufgenommen. Dies trotz der Kritik an dieser Regelung, welche als systemwidrig betrachtet wird, weil ein Vorgang, der mangels Entgeltlichkeit nicht im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer liegt, aus verfassungsrechtlichen und steuertechnischen Gründen keine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung zur Folge haben dürfte (ausführlich: Entscheid der SRK 2000-142 vom 14. Juni 2001 E. 2; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 247 ff.; Diego Clavadetscher, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 5 ff. zu Art. 38 Abs. 8 mit Hinweisen; vgl. auch Botschaft des Bundesrats zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 26. Juni 2008, BBl 2008 6979; ferner Urteil des BVGer A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.2.4.2).

3.2.2 Die MWSTV von 1994 (und das MWSTG von 1999) definieren den Begriff Subvention nicht. Das BGer umschreibt Subventionen (im Sinn von Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV von 1994 wie auch Art. 30 Abs. 6 MWSTV von 1994) allgemein als Leistungen kraft öffentlichen Rechts, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgebenden führe. Zur Beantwortung der Frage, ob eine Subvention

vorliegt, ist zu prüfen, ob das Tatbestandsmerkmal der Entgeltlichkeit im vorn (E. 3.1) umschriebenen Sinn gegeben ist. Subventionen sind Beiträge der öffentlichen Hand, die ohne entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet werden. Der Subventionsgeber will damit beim Subventionsempfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen oder unterstützen, das zur Erreichung eines bestimmten Zieles als geeignet erscheint; diese Zielsetzung muss im öffentlichen Interesse liegen und wird mit der Subventionierung zu verwirklichen versucht. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung erfolgt die Subventionierung aber ohne Gegenleistung (BGE 126 II 443 E. 6; Urteil des BGer vom 30. September 2003 veröffentlicht in ASA 74 523 E. 2.2, Urteil des BGer vom 11. Februar 2002 veröffentlicht in ASA 73 147 E. 1.2, Urteil des BGer vom 1. September 2005 veröffentlicht in ASA 76 248 E. 2.3, Urteil des BGer vom 25. August 2000 veröffentlicht in ASA 71 157 E. 6; Urteil des BGer 2C_105/2008 vom 25. Juni 2008 E. 3.2, 3.3; Urteil des BGer vom 7. Mai 2008 veröffentlicht in ASA 78 174 E. 3.1; ausführlich und statt vieler: Urteil des BVGer A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.2, Urteil des BVGer A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 2.4; vgl. auch Art. 8 Abs. 1 und 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 29. März 2000 [MWSTGV von 2000, AS 2000 1347]).

3.2.3 Eine Subvention kann in verschiedenen Formen ausgerichtet werden: Geldleistung, unverzinsliches Darlehen, Erlass einer Forderung (Schuldnachlass), unentgeltliche oder verbilligte Dienstleistungen oder Sachleistungen, Defizitdeckung (Deckungsbeiträge), Verrechnung, Rabatt usw. Eine Subvention kann insbesondere im ganzen oder teilweisen Verzicht des Subventionsgebers auf eine ihm vom Subventionsempfänger geschuldete Leistung liegen (Urteil des BGer 2A.547/2002 vom 26. Mai 2004 E. 2.3; Entscheid der SRK 2001-119 vom 8. Oktober 2002 E. 3b/ee [bestätigt durch genanntes Urteil des BGer], Entscheid der SRK vom 28. Oktober 2004 veröffentlicht in VPB 69.41 E. 3; vgl. auch Urteil des BVGer A-1483/2006 vom 16. Oktober 2007 E. 3.1.2; Urteil des BGer 2C_647/2007 vom 7. Mai 2008 veröffentlicht in ASA 78 174 E. 5; Merkblatt Nr. 15 zum MWSTG Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand [nachfolgend: MB Subventionen] Ziff. 2; vgl. ferner auch die Aufzählung in Art. 3 Abs. 1 Satz 2 des Subventionsgesetzes vom 5. Oktober 1990 [SuG, SR 616.1]). Gemeinsam ist diesen Vorgängen, dass damit dem Subventionsempfänger ein geldwerter Vorteil zugewendet wird, was Voraussetzung einer Subvention ist (vgl. etwa zum allgemeinen, verwaltungsrechtlichen Subventionsbegriff: Art. 3 Abs. 1 SuG und Fabian Humbel, Subventionsbetrug, Zürich 2008, S. 14 mit Hinweisen).

3.2.4 Gemäss einer Praxismitteilung vom 11. März 2003 der ESTV können grundsätzlich auch « Vergünstigungen » im Sinn von subjektiven Steuerbefreiungen oder erleichterter beziehungsweise privilegierter Besteuerung Subventionen nach Art. 38 Abs. 8 MWSTG von 1999 darstellen. In Bezug auf Privilegien bei den direkten Steuern sieht die ESTV laut dieser Praxismitteilung aber davon ab, von den Unternehmen eine Vorsteuerkürzung zu verlangen. Es sei nämlich in diesen Fällen oft äussert schwierig, die Steuervorteile betragsmässig zu bestimmen (vgl. hierzu auch das seit Anfang 2008 geltende MB Subventionen Ziff. 7). Demnach qualifiziert die ESTV Steuererleichterungen im Prinzip als Subventionen nach Art. 38 Abs. 8 MWSTG von 1999, nimmt aber betreffend die direkten Steuern aus Praktikabilitätsgründen keine Vorsteuerkürzung vor (siehe auch Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 345). Auch die Mineralölsteuerrückerstattung im Speziellen wird explizit als Subvention mit der Folge der Vorsteuerkürzung bezeichnet (Branchenbroschüre Nr. 10 KTU zum MWSTG [nachfolgend: BB KTU] Ziff. 8.15 [Fassung gültig bis Ende 2007] bzw. Ziff. 8.16 [Fassung ab 2008]).

4.

4.1 Der Anspruch auf Gleichbehandlung (Art. 4 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 [aBV, AS 1 1] und Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) verlangt, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Das Gebot der Rechtsgleichheit in der Rechtsanwendung verlangt von den rechtsanwendenden Behörden, zwei tatsächlich gleiche beziehungsweise gleichgelagerte Situationen in gleicher Weise zu behandeln, es sei denn, ein sachlicher Grund rechtfertige eine unterschiedliche Behandlung (BGE 125 I 161 E. 3a, BGE 123 I 1 E. 6a mit Hinweis; vgl. auch Urteil des BGer 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 4.2). Sofern ein Rechtssatz durch das Verwenden unbestimmter Rechtsbegriffe oder das Einräumen von Ermessen einen Spielraum offen lässt (und damit nicht schon der Rechtssatz die Rechtsgleichheit gewährleistet), hat die rechtsanwendende Behörde davon in allen gleich gelagerten Fällen gleichen Gebrauch zu machen und eine einheitliche Praxis zu bilden (hierzu und zum Ganzen: Giovanni Biaggini, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Kommentar, Zürich 2007, N. 12 zu Art. 8 mit Hinweis; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 507 mit Hinweisen).

4.2 Spezifisch für das Mehrwertsteuerrecht wird sodann aus dem Gleichbehandlungsprinzip sowie dem Grundsatz der Wettbewerbsbeziehungsweise der Steuerneutralität gefolgert, dass die Steuer Unternehmungen, die vergleichbare Leistungen erbringen, gleich zu behandeln beziehungsweise Endverbraucher für vergleichbare Leistungen bei gleichen Preisen mit einer gleich hohen Mehrwertsteuer zu belasten hat (Riedo, a. a. O., S. 50 ff., 94 mit Hinweis; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, S. 20; Xavier Oberson, mwst.com, Rz. 21 zu Art. 1; ferner Camenzind/Honauer/Vallender, a. a. O., Rz. 63, 67). Der verfassungsmässige Anspruch auf Wettbewerbsneutralität, auf welchen sich die Steuerpflichtigen berufen können und welcher sich aus den verfassungsmässigen Rechten der Rechtsgleichheit (Art. 4 aBV resp. Art. 8 BV) und der Gleichbehandlung der Gewerbegenossen (Art. 31 aBV resp. Art. 27 und Art. 94 BV) ergibt, beschränkt sich allerdings nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts auf direkte Konkurrenten (siehe statt vieler: BGE 125 I 431 E. 4b/aa, BGE 123 II 401 E. 11, BGE 123 II 35 E. 10; ausführlich: Entscheid der SRK 2004-001 vom 6. Januar 2005 E. 3f mit Hinweisen; zum Ganzen: BVGE 2007/23 E. 2.2).

5.

5.1 Gestützt auf Art. 131 BV sieht Art. 1 des Mineralölsteuergesetzes vom 21. Juni 1996 (MinöStG, SR 641.61) die Erhebung der Mineralölsteuer und des Mineralölsteuerzuschlags unter anderem auf Treibstoffen vor. Steuerobjekt bildet die Herstellung oder Gewinnung von der Steuer unterstellten Waren im Inland und deren Einfuhr ins Inland (Art. 3 Abs. 1 MinöStG). Steuerpflichtige Personen sind die Importeure, die zugelassenen Lagerinhaber, Personen, die versteuerte Waren zu Zwecken abgeben, verwenden oder verwenden lassen, die einem höheren Steuersatz unterliegen, sowie Personen, die unversteuerte Waren abgeben, verwenden oder verwenden lassen (Art. 9 Bst. a–d MinöStG). Die Steuerforderung entsteht mit der Überführung der Waren in den freien Verkehr, bei der Einfuhr etwa mit Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr, bei Herstellung/Gewinnung im Inland mit der Herstellung oder bei Waren in zugelassenen Lagern, wenn sie dieses verlassen (Art. 4 Abs. 1 MinöStG).

Art. 17 Abs. 3 MinöStG hält unter dem Titel « Steuerbegünstigungen » fest, dass die Treibstoffe, die durch KTU verwendet werden, ganz oder teilweise von der Steuer zu befreien sind. Alles Weitere wird nicht im Gesetz, sondern in Art. 49 ff. der Mineralölsteuerverordnung vom 20. November 1996 (MinöStV, SR 641.611) sowie in Art. 10*b* der Verordnung des EFD vom 28. November 1996 über die Steuerbegünstigungen und den Verzugszins bei der Mineralölsteuer (SR 641.612, nach-

folgend: VO EFD) geregelt. Art. 49 Abs. 1 MinöStV bestimmt, dass den KTU die Steuer zurückerstattet wird, wobei der Rückerstattungsbetrag aufgrund des Unterschiedes zwischen dem normalen und dem ermässigten Steuersatz sowie aufgrund der verbrauchten Mengen berechnet wird. Gemäss Art. 50 MinöStV müssen die KTU die Verwendung des Treibstoffs für steuerbegünstigte Zwecke nachweisen (vgl. auch Art. 46 Abs. 2 MinöStV). Gestützt auf Art. 49 Abs. 2 MinöStV wird im Anhang I der VO EFD der Umfang der Steuerbefreiung für den öffentlichen Verkehr festgelegt, nämlich ein ermässigter Steuersatz für die Mineralölsteuer und die Befreiung vom Mineralölsteuerzuschlag. In Art. 10*a* VO EFD wird zudem präzisiert, dass Waren, deren Verwendung im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung nicht bekannt ist, zum höheren Satz zu versteuern sind (Abs. 1) und bei Nachweis der steuerbegünstigten Verwendung die Differenz zwischen höherem und tieferem Satz zurückerstattet wird (Abs. 2).

Die teilweise Steuerbefreiung des von den KTU verwendeten Treibstoffs erfolgt also in jedem Fall über den Weg der Rückerstattung. Die Steuer ist von den nach Art. 9 MinöStG Steuerpflichtigen zum normalen Steuersatz zu entrichten, dies bei Entstehung der Steuerforderung, etwa anlässlich der Einfuhr. Die KTU sind in der Regel nicht steuerpflichtig, sondern ihnen wird die Steuer von den steuerpflichtigen Treibstofflieferanten überwälzt. Wenn die KTU nun die Treibstoffe für steuerbegünstigte Zwecke verwenden, erhalten sie die Differenz zwischen der ihnen überwälzten Steuer (also der Steuer zum ordentlichen Satz) und dem für sie geltenden, günstigeren Satz zurück.

5.2 Für die Zeit vor Inkrafttreten des MinöStG am 1. Januar 1997 bestand eine entsprechende Regelung: Gestützt auf Art. 28 und Art. 36*ter* Abs. 2 aBV ist der Bund befugt, Einfuhr- und Ausfuhrzölle, insbesondere Treibstoffzölle und einen Zuschlag auf den Treibstoffzöllen zu erheben. Für die Verwendung von Treibstoffen durch KTU war ebenfalls eine Abgabebefreiung vorgesehen: Diese waren vom Treibstoffzoll teilweise und vom Treibstoffzollzuschlag ganz befreit. Die Befreiung erfolgte zudem gleichfalls über eine Rückerstattung (Art. 2 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1985 über die Verwendung der zweckgebundenen Mineralölsteuer [MinVG, SR 725.116.2; Fassung gemäss AS 1994 1634; ursprüngliche Fassung: AS 1985 834] und Anmerkung 3a zu Kapitel 27 des Zolltarifs [am 1. Januar 1995 in Kraft getretene Änderung: AS 1994 1634]; ausführlich hierzu auch Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] 1995-035 vom 1. September 1995 E. 3 und 4; Botschaft des Bundesrats zum Mineralölsteuergesetz vom 5. April 1995, BBl 1995 137 ff., S. 154, nachfolgend: Botschaft zum MinöStG).

6. Vorliegend steht der in den Jahren 1995 und 1996 erhobene Treibstoffzoll beziehungsweise die ab 1. Januar 1997 erhobene Mineralölsteuer (je plus Zuschlag) zur Debatte, welche steuerpflichtige Lieferanten der Beschwerdeführerin überwälzt haben und für welche sie bei der Zollverwaltung eine (teilweise) Rückerstattung im soeben in E. 5 umschriebenen Sinn geltend gemacht und erhalten hat (...). Für die Rückerstattung von Treibstoffzöllen beziehungsweise -zuschlägen und der Mineralölsteuer beziehungsweise -zuschlägen gilt für die im Folgenden zu prüfenden Fragen dasselbe; das System der Abgabebefreiung im Weg der Rückerstattung stimmt überein (E. 5.1 f.). Art. 17 Abs. 3 MinöStG hat die bereits früher existierende Befreiung vom Treibstoffzoll übernommen (Botschaft zum MinöStG, BBl 1995 154). Der Einfachheit halber wird im Folgenden lediglich von der Rückerstattung der Mineralölsteuer die Rede sein, womit auch die Treibstoffzollrückerstattungen gemeint sind.

Die ESTV ist der Ansicht, in der Rückerstattung der Mineralölsteuer sei eine Subvention zu sehen, die eine verhältnismässige Vorsteuerkürzung nach Art. 30 Abs. 6 MWSTV von 1994 nach sich ziehe. Dies wird von der Beschwerdeführerin bestritten.

6.1 Offenkundig und unter den Parteien auch unbestritten ist, dass die Steuerbefreiung beziehungsweise die Zahlung des zurückerstatteten Betrags auf keinem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch beruht; diese wird nicht als Gegenleistung für eine mehrwertsteuerliche Leistung der Beschwerdeführerin gewährt. Es handelt sich mangels Leistungsaustauschs grundsätzlich um einen ausserhalb des Geltungsbereichs der Steuer liegenden Vorgang (E. 3.1). Zu entscheiden ist vorliegend einzig, ob eine Subvention oder ein Beitrag der öffentlichen Hand (im Folgenden wird nur von Subvention gesprochen, was beide Fälle umfasst) nach Art. 30 Abs. 6 MWSTV von 1994 gegeben ist und sich damit eine verhältnismässige Vorsteuerkürzung rechtfertigt (vgl. E. 3.2.1).

Zu präzisieren ist vorgängig auch, dass eine allfällige Subvention genaugenommen nicht in der Rückerstattung der Steuern liegen würde, sondern vielmehr (bereits) in der Tatsache der Steuerbefreiung selbst. Bedingung einer Subvention ist die Zuwendung irgendeines geldwerten Vorteils (oben E. 3.2.3), was bei der Rückerstattung nicht gegeben ist; sie bewirkt (worauf auch die Beschwerdeführerin – insofern zu Recht – hinweist) keinen Zufluss beziehungsweise keinen geldwerten Vorteil, weil nur bereits Geleistetes zurückgezahlt wird. Zu prüfen ist also, ob die teilweise Steuerbefreiung als solches eine Subvention nach Art. 30 Abs. 6 MWSTV von 1994 darstellt.

6.2 Da dem Wortlaut von Art. 30 Abs. 6 MWSTV von 1994 (wie auch von Art. 38 Abs. 8 MWSTG von 1999) diesbezüglich nichts Spezielles zu entnehmen ist, ist die Frage anhand der bundesgerichtlichen Begriffsumschreibung zu beantworten. Danach ist neben der hier erfüllten Bedingung des fehlenden Leistungsaustauschs (soeben E. 6.1) Voraussetzung einer Subvention, dass damit beim Subventionsempfänger ein bestimmtes, im öffentlichen Interesse liegendes Verhalten oder eine entsprechende Tätigkeit hervorgerufen, unterstützt oder gefördert wird (E. 3.2.2). Dies kann hier bejaht werden. Die KTU nehmen im Bereich des öffentlichen Verkehrs eine Aufgabe im öffentlichen Interesse wahr und die Steuerbefreiung wird zweifellos zur Förderung derselben gewährt. Der Wille zur Förderung einer im öffentlichen Interesse liegenden Tätigkeit ist auch den Materialien zur Steuerbefreiung nach Art. 17 Abs. 3 MinöStG zu entnehmen (Amtliches Bulletin der Bundesversammlung [AB] 1996 S 319 f.; AB 1996 N 880 ff.). Darauf weist auch die Tatsache hin, dass die Steuerrückerstattung in verschiedenen Voten als Subvention bezeichnet wurde (vgl. AB 1996 S 319 f. Votum Rosemarie Simmen, Niklaus Küchler, Kaspar Villiger; AB 1996 N 882 Votum Kaspar Villiger). Ferner wurde hervorgehoben, dass die KTU als städtische und regionale Unternehmungen des öffentlichen Verkehrs auf diese « Zuschüsse bzw. Vergünstigungen » angewiesen seien (AB 1996 S 319 f., Votum Niklaus Küchler) und ein Verzicht auf die Rückerstattung (also die Steuerbefreiung) durch den Bund nur zu steigenden Defiziten der KTU und zu einer Verlagerung der Belastung auf die Trägergemeinden oder -kantone führen würde (zitiertes Votum Niklaus Küchler, AB 1996 N 880 f. Votum Andrea Hämmerle und Pascal Couchepin). Weiter wird auch im Subventionsbericht 2008 des Bundesrats vom 30. Mai 2008 (BBl 2008 6229, nachfolgend: Subventionsbericht 2008) festgehalten, bei den Steuervergünstigungen im Bereich der Mineralölsteuer (insbes. den Rückerstattungen) stehe unter anderem die Förderung des öffentlichen Verkehrs im Vordergrund (Subventionsbericht 2008, BBl 2008 6323). Die vorliegende Steuerbefreiung fällt damit unter die höchstrichterliche Definition der mehrwertsteuerlichen Subvention.

6.3 Die Beschwerdeführerin hält nun aber dafür, die Nichterhebung einer Steuer beziehungsweise eine Steuerbefreiung könne man ganz allgemein nicht als Subvention bezeichnen. Dem steht die Ansicht der ESTV im vorliegenden Verfahren sowie deren publizierte Praxis zum MWSTG gegenüber, wonach Steuererleichterungen generell und die Mineralölsteuerrückerstattung im Besonderen als Subventionen unter Art. 30 Abs. 6 MWSTV von 1994 (bzw. Art. 38 Abs. 8 MWSTG von 1999) fielen (vorn E. 3.2.4).

Zu prüfen ist damit, ob es sich, obwohl die vorliegende Steuerbefreiung wie erläutert grundsätzlich unter den mehrwertsteuerlichen Subventionsbegriff subsumiert werden kann, aus irgendeinem Grund rechtfertigt, diese dennoch nicht als Subvention nach Art. 30 Abs. 6 MWSTV von 1994 zu betrachten.

6.3.1 Zur Frage, ob Steuererleichterungen als Subventionen nach Art. 30 Abs. 6 MWSTV von 1994 (oder Art. 38 Abs. 8 MWSTG von 1999) qualifiziert werden können, hat sich soweit ersichtlich bisher weder die Rechtsprechung noch die Lehre geäussert. Einzig in CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER (a. a. O., Rz. 345) wird die Frage aufgeworfen, aber nicht beantwortet, sondern nur auf die Praxis der ESTV verwiesen.

6.3.2 Sodann kann nicht entscheidend sein, ob eine Subvention direkt in Form einer Geldleistung oder – wie im Fall einer Steuererleichterung – indirekt in Form eines Verzichts beziehungsweise Erlasses gewährt wird. Massgeblich ist, dass ein geldwerter Vorteil zugewendet wird (vorn E. 3.2.3), was auch in der zweiten, und hier vorliegenden Konstellation gegeben ist: Ohne die Befreiungsvorschrift hätten die KTU die (ihnen überwälzte) Steuer zu tragen. Durch die Befreiung werden sie von dieser finanziellen Last befreit und mithin im Sinn eines geldwerten Vorteils begünstigt. Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten ist folglich kein Grund ersichtlich, wieso (direkte) Subventionen im Sinn einer Geldzahlung und (indirekte) Subventionen über Steuerbefreiungen nicht die gleichen steuerlichen Konsequenzen zeitigen sollten.

6.3.3 Es rechtfertigt sich sodann ein Blick auf den Begriff der Subvention im allgemeinen öffentlichen Verwaltungsrecht:

In der Lehre wird die Einräumung von Steuererleichterungen (Verzicht des Staates auf Steuereinnahmen) im Allgemeinen als Subvention, genauer als Finanzhilfe, betrachtet (vgl. etwa RENÉ A. RHINOW/GERHARD SCHMID/GIOVANNI BIAGGINI, Öffentliches Wirtschaftsrecht, Basel 1998, § 16 Rz. 60 mit Hinweis auf § 30 Rz. 32 ff.; HUMBEL, a. a. O., S. 19 f.; BARBARA SCHAERER, Subventionen des Bundes zwischen Legalitätsprinzip und Finanzrecht, Chur/Zürich 1992, S. 50). Zu erwähnen ist auch Art. 7 Bst. g SuG, wonach auf Finanzhilfen in Form von steuerlichen Vergünstigungen in der Regel zu verzichten sei, was impliziert, dass nach Ansicht des Gesetzgebers Steuererleichterungen Finanzhilfen sein können. Auch im Subventionsbericht 2008 (BBl 2008 6232, 6242, 6317 f.) wird festgestellt, der Bund könne Subventionen ausgabenseitig (Zahlungen an Dritte) oder einnahmenseitig, insbesondere in Form der Gewährung von Steuervergünstigungen, ausrichten. Im Anhang 3 des Subventionsbe-

richts mit dem Titel « wichtigste Steuervergünstigungen im Überblick » ist die Befreiung von der Mineralölsteuer nach Art. 17 Abs. 3 MinöStG explizit erwähnt und wird also auch unter die Subventionen subsumiert. Schliesslich wurde auch in verschiedenen Voten im Parlament diese Steuerrückerstattung als Subvention bezeichnet (vorn E. 6.2; vgl. ferner die Bezeichnung der Rückerstattung des Treibstoffzolls als « indirekte Finanzhilfe » in BBl 1993 IV 316 [Botschaft über die Sanierungsmassnahmen 1993 für den Bundeshaushalt vom 4. Oktober 1993] und Hinweis darauf im Entscheid der ZRK 1995-035 vom 1. September 1995 E. 4a).

Diese Qualifikation von Steuererleichterungen und insbesondere der fraglichen teilweisen Befreiung der KTU von der Mineralölsteuer im allgemeinen Verwaltungsrecht ist zwar für das Mehrwertsteuerrecht nicht allein entscheidend, stützt aber das – gleichlautende – vorstehende Ergebnis.

6.4 Zusammenfassend ist aufgrund der bestehenden – offen und umfassend formulierten – gesetzlichen Regelung und der zugehörigen Rechtsprechung (E. 3.2.2) die fragliche teilweise Steuerbefreiung unter Art. 30 Abs. 6 MWSTV von 1994 zu subsumieren und es besteht kein Grund, diese anders als andere (insbes. direkte) Subventionen zu behandeln. Dass solche Steuererleichterungen zu Vorsteuerkürzungen führen, mag störend sein, liegt aber genaugenommen nicht an der vorgenommenen Qualifikation als Subvention, sondern an der Regelung in Art. 30 Abs. 6 MWSTV von 1994, an welche sich das Bundesverwaltungsgericht angesichts der Rechtsprechung (E. 3.2.1) zu halten hat. Die ESTV geht demnach zu Recht von der Anwendbarkeit von Art. 30 Abs. 6 MWSTV von 1994 aus.

6.5 Sodann ist zu zwei Argumenten der ESTV Stellung zu nehmen:

Nicht entschieden werden muss hier, ob die fragliche Steuerbefreiung eine Finanzhilfe oder (wie die ESTV annimmt) eine Abgeltung im Sinn des SuG darstellt. Massgeblich ist, dass sie unter den Begriff der Subventionen nach Art. 30 Abs. 6 MWSTV von 1994 fällt (betreffend die Abgeltungen vgl. Urteil des BGer vom 1. September 2005 veröffentlicht in ASA 76 248 E. 2.3; Urteil des BGer 2C_105/2008 vom 25. Juni 2008 E. 3.2; vgl. auch Urteil des BVGer A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.2.2).

Für die Qualifikation als Subvention kann es auch nicht darauf ankommen, ob Art. 17 Abs. 3 MinöStG eine vollumfängliche oder, wie die ESTV betont, eine nur teilweise Steuerbefreiung gewährt. So geht die ESTV selbst gemäss publizierter Praxis bei Steuerbefreiungen wie auch

-erleichterungen ganz allgemein von Subventionen aus und unterscheidet – zu Recht – nicht etwa in vollumfängliche und teilweise Befreiungen (vgl. E. 3.2.4 und die in der Praxismitteilung vom 11. März 2003 als Beispiel genannten Fälle).

6.6 Obwohl dies von der Beschwerdeführerin nicht thematisiert wird, rechtfertigt sich schliesslich ein Eingehen auf die in E. 3.2.4 dargestellte Praxis der ESTV und die damit einhergehende Gleichbehandlungsproblematik (...). Nach dieser Praxis betrachtet die ESTV zwar grundsätzlich alle Steuerbefreiungen als Subventionen, verzichtet aber aus Praktikabilitätsgründen bei Steuerbefreiungen im Rahmen der direkten Steuern – und folglich nicht in anderen Fällen – auf die Vorsteuerkürzung. Kein solcher Verzicht erfolgt insbesondere bei der Mineralölsteuer, welche im Übrigen eine indirekte Steuer ist (vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 211; KLAUS A. VALLENDER, Schweizerisches Steuer-Lexikon, Bd. 2, 1999 S. 314).

6.6.1 Vorab ist zu erwähnen, dass nicht bekannt ist, ob die ESTV – wie e contrario aus der Verwaltungspraxis zu schliessen wäre – alle Steuervergünstigungen bei indirekten Steuern einer Vorsteuerkürzung unterwirft. Die ESTV rechtfertigt den Verzicht auf Vorsteuerkürzungen bei den direkten Steuern damit, dass es bei diesen schwierig sei, die Steuervorteile betragsmässig zu bestimmen (E. 3.2.4). Dies kann aber auch bei indirekten Steuern zutreffen. Die Bestimmung des Steuerbetrags, der aufgrund der Steuererleichterung nicht bezahlt zu werden braucht, ist primär dann einfach, wenn diese – was längst nicht bei allen Steuerbegünstigungen bei den direkten Steuern der Fall ist – über eine Rückerstattung erfolgt. Denkbar ist demnach, dass die ESTV betreffend die Frage der Vorsteuerkürzung nicht auf die Qualifikation als indirekte Steuer, sondern darauf abstellt, ob die Befreiung über eine Rückerstattung abgewickelt wird.

6.6.2 Die Ungleichbehandlung verschiedener Arten von Steuerbefreiungen bei der Vorsteuerkürzung je nach Art der Steuer oder nach dem soeben Gesagten je nach System, welches bei der Befreiung angewendet wird, könnte Art. 8 BV (E. 4.1) tangieren.

Fraglich ist allerdings schon, ob eine Ungleichbehandlung von « Gleichem » gegeben ist, wenn ganz unterschiedliche Steuerbefreiungen von verschiedenen Steuern in Bezug auf die Vorsteuerkürzung nicht identisch behandelt werden. Entscheidend ist aber ohnehin, dass die unterschiedliche Behandlung auf sachlichen Gründen beruht. Wenn die Befreiung wie vorliegend über eine Rückerstattung erfolgt, kann die Höhe des Ver-

mögensvorteils aus der steuerlichen Vergünstigung ohne Weiteres beziffert werden. Bei Befreiungen ohne Rückerstattungssystem hingegen wären hierzu komplizierte und aufwändige Berechnungen erforderlich. In dieser von der ESTV (E. 3.2.4) angeführten Begründung liegt – insbesondere vor dem Hintergrund der Erhebungswirtschaftlichkeit der Steuer (vgl. Art. 1 Abs. 2 MWSTG von 1999) – ein sachlicher Grund, um von einer Vorsteuerkürzung abzusehen. Eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots ist damit nicht erkennbar (E. 4.1). Ferner ist, da die Ungleichbehandlung verschiedene Arten von Steuern beziehungsweise Steuerbefreiungen betrifft, auch nicht ersichtlich, dass die Voraussetzungen für eine Verletzung der Wettbewerbsneutralität erfüllt wären (ungleiche Behandlung gleichartiger Leistungen bzw. direkter Konkurrenten, vgl. E. 4.2).

Insgesamt ist, jedenfalls im vorliegenden Fall, kein durch die Praxis der ESTV bewirkter Verstoss gegen ein verfassungsmässiges Recht, auf welches sich die Beschwerdeführerin mit Erfolg berufen könnte, zu sehen. Gewisse Zweifel bestehen zwar in Bezug auf das Abgrenzungskriterium, welches die ESTV genau anwendet (E. 6.6.1). Nachdem aber keine Anhaltspunkte auf allfällige Ungleichbehandlungen bestehen und sich die Beschwerdeführerin auf das Rechtsgleichheitsgebot gar nicht beruft, sind weitere Abklärungen diesbezüglich nicht erforderlich (...).