Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.125/2003 /zga

Urteil vom 10. September 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Matter.

Parteien
X._____ Wohngenossenschaft (ehemals X._____ Bau und Wohngenossenschaft),
Beschwerdeführerin, vertreten durch Herrn
Christian Flückiger, Fürsprecher, Spitalgasse 9,
Postfach 6164, 3001 Bern,

gegen

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

Gegenstand
Mehrwertsteuer; subjektive Steuerpflicht; Eigenverbrauch,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 21. Februar 2003.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ Wohngenossenschaft (ehemals X._____ Bau- und Wohngenossenschaft), Y._____ BE, bezweckte gemäss ursprünglichem Handelsregistereintrag vom 4. Juni 1991 die Erstellung preisgünstiger Wohnungen im Sinne des Wohneigentumsförderungsgesetzes (WEG) vorwiegend für Behinderte. Heute ist als Zweckbezeichnung "die Erhaltung und Verwaltung des Mehrfamilienhauses Bernstrasse 22 - 22b, Y._____ BE" eingetragen.

Mit Feststellungsentscheid vom 3. April 2000 verfügte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Eintragung der X._____ Wohngenossenschaft im Register für Mehrwertsteuerpflichtige. Dagegen erhob die Genossenschaft erfolglos Einsprache und sodann Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission, namentlich mit der Begründung, sie erfülle das Kriterium der gewerblichen Tätigkeit nicht.
B.
Am 26. März 2003 hat die X._____ Wohngenossenschaft Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht eingereicht. Sie beantragt, den Entscheid der Rekurskommission vom 21. Februar 2003 aufzuheben.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde und Bestätigung des Einspracheentscheides. Die Rekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.

1.1 Beschwerdeentscheide der Eidg. Steuerrekurskommission können nach den Artikeln 97 ff. OG mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 54 Abs. 1 der bundesrätlichen Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer, MWSTV, ASA 1994 1464; Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]). Die Beschwerdeführerin ist nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist demnach einzutreten.
1.2 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde können nach Art. 104 lit. a und b OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.3 Die hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalte wurden alle vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes (am 1. Januar 2001) verwirklicht. Auf das vorliegende Verfahren sind deshalb noch die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung von 1994 (MWSTV) anwendbar (vgl. Art. 93 und 94 MWSTG).
2.
Die Beschwerdeführerin bestreitet, steuerpflichtig zu sein. Es liege keine gewerbliche Tätigkeit vor.
2.1 Gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV ist subjektiv steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene, gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft CHF 75'000.– übersteigen.

Im Normalfall müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein, damit jemand subjektiv steuerpflichtig wird: Es wird eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausgeübt. Sie ist auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet. Und sie wird nachhaltig oder auf die Dauer ausgeübt (vgl. Camenzind/Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, N 637 ff.). Der Begriff "gewerbliche und berufliche Tätigkeit" bringt zum Ausdruck, dass ein gewerbsmässiges Handeln vorliegen muss, wobei die Gewerbsmässigkeit im Sinne von Art. 52 Abs. 3 HRegV zu verstehen ist (Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern, 2000, Art. 21, N 2). Es genügt jede Tätigkeit, die auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet ist, ohne dass eine Gewinnabsicht bestehen müsste. Das Erfordernis der Nachhaltigkeit oder Dauerhaftigkeit wird zusätzlich bedingt, dass die Tätigkeit auf eine gewisse Dauer ausgerichtet ist, womit einmalige oder gelegentliche, mehr oder weniger zufällig erzielte Umsätze von Privatpersonen auf jeden Fall nicht besteuert werden (vgl. Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, N 1018 ff.). Für die Beurteilung des Einzelfalles ist auf die Gesamtheit der
massgebenden Umstände abzustellen.

Nach der weiterhin gültigen WUSt-Praxis ist das Erfordernis der Dauerhaftigkeit und Nachhaltigkeit für Gewerbetreibende schon dann erfüllt, wenn die Absicht und die Möglichkeit besteht, wiederholt Umsätze zu tätigen und demnach eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne der Handelsregisterverordnung ausgeübt wird (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, N 154, S. 88; BGE 104 Ib 261 E. 2 S. 262 f.). So wurde die Nachhaltigkeit bei einem nur für die Ausführung eines einzigen Bauwerks geschaffenen Konsortium bejaht.
2.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet insbesondere die Nachhaltigkeit. Es liege eine einmalige Bautätigkeit vor, auch wenn diese ein Jahr gedauert habe. Eine gewerbliche Tätigkeit werde nur insoweit ausgeübt, als den Genossenschaftern Wohnraum gegen Entgelt zur Verfügung gestellt werde. Gemäss Art. 14 Ziff. 17 MWSTV sei dies von der Mehrwertsteuer ausgenommen und könne somit keine gewerbsmässige Tätigkeit begründen.

Mit ihrer Argumentation verkennt die Beschwerdeführerin, dass sie die Voraussetzungen zur Besteuerung nach Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV erfüllt: Sie hat ein Gebäude erstellen lassen, das zum späteren Verkauf oder auf jeden Fall zur Vermietung bestimmt war. Gemäss Handelsregister-Eintrag und Genossenschaftsstatuten bezweckte sie das Erstellen von Wohnungen im Sinne des Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetzes. Eine

Einschränkung, wonach nur das Erstellen eines einziges Mehrfamilienhauses geplant war, bestand nicht. Daran ändert auch nichts, dass laut dem jetzigen Handelsregistereintrag nur mehr die Erhaltung und Verwaltung des Mehrfamilienhauses Bernstrasse 22 - 22b, Y._____ BE, bezweckt wird. Demnach kann schon auf Grund dieser objektiven Umstände, welche die Beschwerdeführerin gegen sich gelten lassen muss, auf eine Wiederholungsabsicht geschlossen werden.

Die Nachhaltigkeit der Tätigkeit ist aber auch deshalb zu bejahen, weil das Planen und Erstellen der Baute, selbst wenn es sich dabei um eine einmalige Tätigkeit handelte, eine gewisse Zeit (über ein Jahr) beanspruchte und demnach, wie bei Werklieferungen üblich, auf eine bestimmte Dauer gerichtet war. Wie bei einem Baukonsortium, dessen Aktivitäten auf die Realisierung eines Projektes gerichtet sind, muss auch die Erstellung eines Mehrfamilienwohnhauses durch eine Genossenschaft als nachhaltige Tätigkeit betrachtet werden (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., 2. Aufl., Rz 1022). Der Bau eines solchen Gebäudes bedingt ein planmässiges Handeln. Auf Grund der besonderen Art der Liegenschaft, welches als Wohnheim behinderten Personen dient, waren besondere Abklärungen mit den Benützern und Behörden notwendig sowie ein entsprechender Auftritt nach aussen.
Die Gesamtheit der hier zu beurteilenden Sachverhaltselemente führt zur Bejahung der für die Gewerbsmässigkeit erforderlichen Nachhaltigkeit und Dauerhaftigkeit. Demnach sind die Voraussetzungen von Art. 17 Abs. 1 MWSTV erfüllt.
3.
Im Weiteren ist streitig, ob die subjektive Steuerpflicht nur schon durch Eigenverbrauch begründet werden kann.
3.1 Neben der Besteuerung von Lieferungen, Dienstleistungen und dem Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland sieht Art. 4 lit. c MWSTV auch die Besteuerung des Eigenverbrauchs vor. Als solcher gilt gemäss Art. 8 MWSTV der Entnahmeeigenverbrauch (Abs. 1), der Bearbeitungs- und Herstellungseigenverbrauch (Abs. 2) und der Eigenverbrauch, der bei Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens entstehen kann (Abs. 3). Ziel der Eigenverbrauchsbesteuerung ist primär die Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die Gegenstände für einen nicht steuerbaren Zweck verwenden, gegenüber nicht steuerpflichtigen Unternehmen und Privaten. Dies wird zunächst mit der Besteuerung des Endverbrauchs erreicht (vgl. insb. Art. 8 Abs. 1 lit. a, c und d MWSTV). Darüber hinaus werden aber - aus steuersystematischen Gründen - mit Art. 8 Abs. 1 lit. b MWSTV und Art. 8 Abs. 2 MWSTV auch Eigenverbrauchstatbestände erfasst, mit denen kein Endverbrauch besteuert wird. Ziel der Besteuerung ist hier das Rückgängigmachen des nicht oder nicht mehr gerechtfertigten Vorsteuerabzuges (Abs. 1 lit. b) bzw. das Vermeiden von Wettbewerbsverzerrungen (Abs. 2). Die Besteuerung des Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauches bei Arbeiten an Bauwerken erweist sich auch mit
Blick auf die Materialien zum Mehrwertsteuergesetz als gerechtfertigt (vgl. RDAF 2001 II 376 E. 2c/cc u.gg).
3.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet zu Recht nicht mehr, dass das Erstellenlassen der Baute die Eigenverbrauchsbesteuerung im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV auslöst. Sie macht nun aber geltend, die subjektive Steuerpflicht könne nicht schon durch Eigenverbrauch begründet werden.

Mit Art. 4 Bst. c und Art. 8 MWSTV wird der Eigenverbrauch als steuerpflichtig erklärt. Eine Einschränkung, wonach Steuerpflichtige, wenn sie nur solche Umsätze erzielen, nicht steuerpflichtig sein sollten, ergibt sich weder aus dem Wortlaut von Art. 17 Abs. 1 MWSTV noch aus den Materialien zu dieser Bestimmung. Eine Ablehnung der selbstständigen Steuerpflicht bei Vorliegen von Eigenverbrauch wäre auch aus Gründen der Rechtsgleichheit nicht vertretbar, wie die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht festhält, bezweckt doch die Eigenverbrauchsbesteuerung - wie oben dargelegt (vgl. Erw. 3.1) - die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen.
4.
Zu Unrecht behauptet die Beschwerdeführerin schliesslich, Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV könne nur für Unternehmungen der Baubranche zur Anwendung kommen.
Nach Art. 8 Abs. 2 lit. a MWSTV liegt Eigenverbrauch vor, wenn der Steuerpflichtige an bestehenden oder neu erstellenden Bauwerken, die zur entgeltlichen Veräusserung oder entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind, Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt (ebenso Art. 9 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Im Zusammenhang mit einer Pensionskasse hat das Bundesgericht entschieden, dass Bearbeitungs- und Herstellungseigenverbrauch im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV auch für Mehrwertsteuerpflichtige zur

Anwendung kommt, welche nicht der Baubranche angehören (vgl. RDAF 2001 II 376 E. 3b/cc). An dieser Praxis ist namentlich aus Gründen der Rechtsgleichheit unter Mehrwertsteuerpflichtigen festzuhalten. Für alle sollen die gleichen wettbewerblichen Bedingungen gelten. Dass diese Bestimmung nicht nur Bau- und Generalunternehmer betrifft, sondern alle Bauherren, wird von einem Teil der Lehre ebenfalls anerkannt (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., 2. Aufl., Rz 400).
5.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit in allen Teilen als unbegründet.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 10. September 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: