Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.591/2003 /mks

Urteil vom 11. Juni 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

Parteien
X._____ (einfache Gesellschaft),
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand
Warenumsatzsteuer 1992 - 1994
(Rückwirkende Eintragung; Herstellerumsätze; Verjährung),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 11. November 2003.

Sachverhalt:
A.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung führte im Oktober 1996 bei der Einzelfirma A._____ eine Kontrolle im Sinne von Art. 35 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUStB) sowie gemäss Art. 50 der Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 (MWSTV) durch. Dabei stellte sie fest, dass die einfache Gesellschaft B._____ (heute: [einfache Gesellschaft]X._____) im Jahre 1991 Skiservicearbeiten ausgeführt hatte, welche die massgebende Umsatzlimite von 35'000 Franken überstiegen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung trug die einfache Gesellschaft B._____ deshalb rückwirkend per 1. Januar 1992 in das Register der Warenumsatzsteuerpflichtigen ein und stellte für die Jahre 1992 bis 1994 Warenumsatzsteuern von 18'928 Franken in Rechnung (Ergänzungsabrechnung vom 16. Oktober 1996). Mit Entscheid vom 1. März 2001 reduzierte sie den Steuerbetrag auf 15'026 Franken. Nach erfolglosem Einspracheverfahren gelangte das X._____ an die Eidgenössische Steuerrekurskommission. Diese hiess die eingereichte Beschwerde mit Entscheid vom 11. November 2003 - soweit sie darauf eintrat - im Sinne der Erwägungen teilweise gut und reduzierte die geschuldete Warenumsatzsteuer auf Fr. 13'632.40.
B.
Am 11. Dezember 2003 hat das X._____ beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben. Weiter sei die Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 auf ihre Verfassungsmässigkeit zu überprüfen sowie - sinngemäss - die Vorinstanz anzuweisen, auf die Anzeige wegen Amtsanmassung einzutreten.

Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat wie auch die Eidgenössische Steuerverwaltung auf Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission betreffend die Warenumsatzsteuer ist gemäss Art. 97 ff. OG die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig (vgl. auch Art. 6 Abs. 4 WUStB in der Fassung vom 4. Oktober 1991; AS 1992 S. 321). Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger gemäss Art. 103 lit. a OG zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde legitimiert.
1.2 Auf die Beschwerde ist nicht einzutreten, soweit eine Überprüfung der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) vom 22. Juni 1994 auf ihre Verfassungsmässigkeit verlangt wird. Das vorliegende Verfahren betrifft allein die Warenumsatzsteuer (die rückwirkende Eintragung des Beschwerdeführers in das Register der Warenumsatzsteuerpflichtigen und die Besteuerung der 1992 bis 1994 erzielten - in betraglicher Hinsicht nicht mehr umstrittenen - Umsätze aus Servicearbeiten). Nicht zum Streitgegenstand gehört eine allfällige Mehrwertsteuerpflicht des Beschwerdeführers für ab 1995 erzielte Umsätze. Nicht einzutreten ist auch auf den Antrag betreffend die Anzeige wegen Amtsanmassung (Art. 287 StGB): Es ist Sache der zuständigen kantonalen Strafverfolgungsbehörden in einer allenfalls zu eröffnenden Strafuntersuchung den entsprechenden Vorwürfen des Beschwerdeführers nachzugehen (vgl. Art. 343 in Verbindung mit Art. 340 StGB). Diese können nicht im Verfahren betreffend die Warenumsatzsteuer behandelt werden, weshalb das Bundesgericht diesbezüglich weder die Vorinstanz noch die Eidgenössische Steuerverwaltung zum Tätigwerden verhalten kann.
1.3 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann nach Art. 104 OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich die Überschreitung oder der Missbrauch des Ermessens (lit. a), sowie - vorbehältlich Art. 105 Abs. 2 OG (vgl. unten E. 2) - die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden. Das Bundesgericht wendet dabei das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG).
2.
In formeller Hinsicht macht der Beschwerdeführer mehrfach eine unrichtig Feststellung des Sachverhalts durch die Eidgenössische Steuerrekurskommission geltend. Er verkennt dabei jedoch die Bedeutung von Art. 105 Abs. 2 OG: Gemäss dieser Bestimmung ist das Bundesgericht grundsätzlich an die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz gebunden, wenn es sich bei dieser - wie hier - um eine richterliche Behörde handelt und der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt worden ist. Entsprechendes ist vorliegend weder dargetan noch ersichtlich. Die Ausführungen des Beschwerdeführers beschränken sich darauf, der Vorinstanz und der Eidgenössischen Steuerverwaltung punktuell "Lügen" vorzuwerfen, ohne jedoch darzutun, inwiefern die Sachverhaltsfeststellung des angefochtenen Entscheids offensichtlich unrichtig sein sollte. Im Übrigen betreffen die entsprechenden Behauptungen zu einem grossen Teil gar nicht den rechtserheblichen Sachverhalt. Jedenfalls sind die Feststellungen der Vorinstanz aufgrund der verfügbaren Akten nicht zu beanstanden, weshalb die Verwaltungsgerichtsbeschwerde insoweit unbegründet ist.
3.
3.1 Gemäss Art. 8 Abs. 1 lit. a WUStB ist - vorbehältlich von Art. 11 WUStB - als Grossist steuerpflichtig, wer im Inland Waren entweder liefert (vgl. Art. 15 WUStB) oder im Eigenverbrauch verwendet (vgl. Art. 16 WUStB). Dabei wird zwischen Händler- und Herstellergrossisten unterschieden:
3.1.1 Als Händler gilt, wer gewerbsmässig Waren erwirbt, um sie ohne weitere Verarbeitung oder Bearbeitung wieder zu veräussern (Art. 10 Abs. 1 WUStB). Als Grossisten erfasst werden jene Händler, die im Inland für mehr als 35'000 Franken jährlich Waren liefern oder im Eigenverbrauch verwenden, sofern von diesem Umsatz mehr als die Hälfte auf Engroslieferungen (Art. 15 Abs. 3 WUStB) oder ein Betrag von mehr als 35'000 Franken auf Lieferungen gebrauchter Waren entfällt (Art. 9 Abs. 1 lit. a WUStB).
3.1.2 Als Herstellergrossist warenumsatzsteuerpflichtig wird, wer im Inland für mehr als 35'000 Franken jährlich Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet, gleichgültig, ob es sich um selbst hergestellte Waren handelt oder um solche, welche ohne weitere Verarbeitung oder Bearbeitung weiterveräussert oder verwendet werden (Art. 9 Abs. 1 lit. b WUStB). Hersteller ist dabei, wer gewerbsmässig Waren oder Bauwerke herstellt oder im Lohn (auf Grund eines Dienstvertrages, Auftrages oder dergleichen) herstellen lässt (Art. 10 Abs. 2 Satz 1 WUStB). Als Herstellung gilt jede Verarbeitung, Bearbeitung, Zusammensetzung, Instandstellung, Veredelung oder sonstige Umgestaltung (Art. 10 Abs. 2 Satz 2 WUStB). Im Bereich der gewerbsmässigen Arbeiten an beweglichen Sachen hat die Praxis den Begriff der Herstellung seit jeher weit verstanden: Es wird gestützt

auf Art. 10 Abs. 2 Satz 2 WUStB jede Veränderung einer beweglichen Sache als der Warenumsatzsteuer unterliegende Herstellung qualifiziert, selbst wenn der Ware dabei kein Material hinzugefügt wurde (vgl. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri b. Bern 1992, S. 93 f., N 168 f.; Heinz Keller, Die verfassungsrechtliche Lage der Warenumsatzsteuer, in: ASA 50 S. 183 f.).
3.2 Nach dem Gesagten hat die Ausführung von Servicearbeiten an Skiern als Herstellung im Sinne von Art. 10 Abs. 2 Satz 2 WUStB zu gelten: Die entsprechenden Arbeiten umfassen neben Reparatur und Instandstellung von Skiern (wie beispielsweise der Vornahme von Belagsausbesserungen) unter anderem auch die Montage, Kontrolle und Einstellung von Skibindungen, das Schleifen von Kanten sowie das Wachsen der Skis. Sie gehen damit klar über das hinaus, was in der Praxis als blosses Bereitmachen einer Ware zum Verkauf betrachtet wird. Das gilt selbst dann, wenn die Arbeiten im Zusammenhang mit dem Verkauf von Wintersportausrüstung vorgenommen werden, weil - unabhängig vom Umfang der geleisteten Arbeit - immer dann eine Herstellung vorliegt, wenn die Kriterien nach Art. 10 Abs. 2 WUStB erfüllt sind (vgl. das Urteil 2A.586/1999 vom 27. November 2000, in: ASA 71 S. 312 f., E. 6c). Die vom Beschwerdeführer erbrachten Servicearbeiten an Skiern werden deshalb zu Recht der Warenumsatzsteuer unterworfen.
4.
4.1 Nach Art. 9 Abs. 2 WUStB beginnt die Steuerpflicht eines Herstellers oder Händlers im Quartal, welches auf das Kalenderjahr folgt, in dem er die Voraussetzungen bezüglich Höhe und Zusammensetzung des Umsatzes erstmals erfüllt hat. Entdeckt die Eidgenössische Steuerverwaltung erst nachträglich, dass ein Unternehmer im Sinne von Art. 9 WUStB Pflichtgrossist ist, trägt sie ihn rückwirkend in das Steuerregister ein und fordert die von ihm seit jenem Zeitpunkt geschuldete Steuer nach. Von wesentlicher Bedeutung ist dabei, dass die Warenumsatzsteuer als Selbstveranlagungssteuer ausgestaltet ist (vgl. Art. 25 f. WUStB): Der Pflichtige muss sich selber über die Steuerpflicht als solche Rechenschaft geben und sich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung anmelden, wenn er die massgebende Umsatzgrenze überschreitet (vgl. Art. 30 Abs. 1 WUStB). Allgemein hat er seine Bücher so einzurichten, dass sich daraus alle Tatsachen, die zur Feststellung und zum Bestand der Steuerpflicht von Bedeutung sind, leicht und zuverlässig ermitteln lassen (Art. 34 WUStB; vgl. auch Metzger, a.a.O., S. 51, N 59).
4.2 Gemäss unbestrittener vorinstanzlicher Sachverhaltsfeststellung, hat der Umsatz, welchen der Beschwerdeführer im Jahre 1991 mit Servicearbeiten erzielte, die Grenze von 35'000 Franken (vgl. Art. 9 Abs. 1 lit. b WUStB) überschritten. Damit ist der Beschwerdeführer spätestens für das erste Quartal des Jahres 1992 warenumsatzsteuerpflichtig (vgl. Art. 9 Abs. 2 WUStB). Die streitigen Steuerbeträge aus den Jahren 1992 bis 1994 sind nicht verjährt, zumal Warenumsatzsteuerforderungen gemäss Art. 28 WUStB erst fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres verjähren, in dem sie fällig geworden sind (die Warenumsatzsteuer wird mit Ablauf der vierteljährlichen Steuerperiode fällig; vgl. Art. 24 in Verbindung mit Art. 21 WUStB). Vorliegend wurde die Verjährung fristgerecht unterbrochen, zunächst mit Zustellung der Ergänzungsabrechnung vom 16. Oktober 1996 und anschliessend mit dem Entscheid vom 1. März 2001 sowie dem Einspracheentscheid vom 12. November 2002. Der rückwirkende Eintrag des Beschwerdeführers auf Anfang 1992 im Register der Warenumsatzsteuerpflichtigen und die damit verbundene Besteuerung der zwischen dem 1. Januar 1992 und dem 31. Dezember 1994 erzielten - hier betraglich nicht mehr bestrittenen - Umsätze erfolgte demnach zu
Recht.
4.3 Keine Rolle spielt in diesem Zusammenhang, dass der Beschwerdeführer erst nach Aufhebung des Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer auf den 1. Januar 1995 (vgl. Art. 82 MWSTV) kontrolliert und in das Register der Warenumsatzsteuerpflichtigen eingetragen worden ist. Letzteres besteht für die Zeit vor dem Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung fort: Gemäss Art. 83 Abs. 1 MWSTV gelten die durch die Mehrwertsteuerverordnung aufgehobenen Bestimmungen über die Warenumsatzsteuer für alle während der Geltungsdauer des Bundesratsbeschlusses entstandenen Rechtsverhältnisse weiter. Nachdem vorliegend ausschliesslich die Jahre 1992 bis 1994 betroffen sind, für welche der Warenumsatzsteuerbeschluss noch Geltung hat, ist das Vorgehen der Steuerbehörden nicht zu beanstanden.
5.
5.1 Der Beschwerdeführer wendet sich schliesslich auch gegen die Kostenauflage im vorinstanzlichen Verfahren. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat ihm, trotz seines teilweisen Obsiegens, die ganzen Verfahrenskosten auferlegt; dies, weil er die für die teilweise Gutheissung seiner Beschwerde entscheidenden Beweise nicht bereits vor erster Instanz beigebracht habe. Der Beschwerdeführer macht vor Bundesgericht geltend, diese Feststellung der Vorinstanz sei falsch: Er habe bereits bei der Kontrolle durch die Eidgenössische

Steuerverwaltung sämtliche Buchhaltungsunterlagen vorgelegt. Der zuständige Inspektor müsse es versäumt haben, alle relevanten Dokumente (insbesondere die für den angefochtenen Entscheid massgebenden Hauptbücher 1992/93 und 1991/92) zu kopieren. Die Kostenauflage beruhe deshalb auf einer falschen Sachverhaltsermittlung.
5.2 Der Beschwerdeführer vermag seine Behauptung nicht schlüssig zu belegen, ergibt sich doch aus den von ihm als Beweismittel angeführten Dokumenten nichts zu seinen Gunsten. Im Gegenteil: Auf dem Beiblatt 1 zur Ergänzungsabrechnung vom 16. Oktober 1996 erklärt der Steuerinspektor, er habe die Prüfung aufgrund unvollständiger Unterlagen vornehmen müssen ("Einnahmen gemäss Prüfung der vorgelegten Unterlagen [Abschluss, unvollständig geführtes Einnahmenbuch]"). Ähnlich verhält es sich bezüglich der Gutschriftsanzeige vom 8. Dezember 1997, mit welcher dem Beschwerdeführer - im Hinblick auf die Reduktion der Warenumsatzsteuerforderung mit Entscheid vom 1. März 2001 - 3'902 Franken zurückerstattet wurden. Die entsprechend korrigierte Rechnung beruht auf "Einnahmen gemäss vorgelegten Unterlagen"; diese Formulierung legt nicht den Schluss nahe, den Steuerbehörden habe eine korrekte und komplette Buchhaltung vorgelegen. Damit erscheint die Annahme der Vorinstanz, der Beschwerdeführer habe jene Unterlagen, welche zur teilweisen Gutheissung seines Rechtsmittels führten, erst im Beschwerdeverfahren eingereicht, zumindest nicht offensichtlich unrichtig (vgl. E. 2). Bei diesen Gegebenheiten verstösst die Auflage der gesamten Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens nicht gegen Bundesrecht.
6.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens werden die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer auferlegt (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Parteientschädigung ist keine auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 11. Juni 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: