Urteilskopf

108 Ib 39

6. Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 2. April 1982 i.S. X. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Warenumsatzsteuer; gewerbsmässige Herstellung von Bauwerken als Eigenverbrauch (Art. 16 Abs. 2 WUStB).

Ein Bauwerk gilt nicht schon dann als gewerbsmässig für den Eigenverbrauch hergestellt, wenn der Hersteller dessen Vermietung bezweckt, sondern der Geschäftsbetrieb des Grossisten muss die Herstellung solcher Bauwerke zum Zwecke haben (Art. 10 Abs. 2 Satz 3 WUStB).

Regeste (fr):
Impôt sur le chiffre d'affaires; exécution professionnelle de constructions pour son propre compte (art. 16 al. 2 AChA).

Une construction n'est pas réputée exécutée professionnellement pour son propre compte du seul fait que son auteur la destine à être louée; il faut que l'entreprise du grossiste ait pour but l'exécution de telles constructions (art. 10 al. 2, 3e phrase, AChA).

Regesto (it):
Imposta sulla cifra d'affari; esecuzione professionale di costruzioni per proprio conto (art. 16 cpv. 2 DCA).

Una costruzione non può essere considerata eseguita professionalmente per proprio conto soltanto perché il costruttore la destina alla locazione; occorre che l'azienda del grossista abbia per scopo l'esecuzione di tali costruzioni (art. 10 cpv. 2 frase 3 DCA).

Sachverhalt ab Seite 40

BGE 108 Ib 39 S. 40

X., der mit Landmaschinen und Traktoren handelt und eine Reparaturwerkstätte für solche Maschinen betreibt, ist seit 1952 als Grossist im Register der Warenumsatzsteuerpflichtigen eingetragen. Er bezog 1969 in B. einen Geschäftsneubau. In den Jahren 1972 bis 1975 erweiterte er in einer sog. zweiten Bauetappe die Einstellhalle im Untergeschoss, errichtete darüber im Erdgeschoss eine zweite Werkstatt und im Obergeschoss drei Wohnungen. Dabei führte er die Maurer- bzw. Baumeisterarbeiten selber mit Hilfe eines von ihm eingestellten Bauvorarbeiters und weiterer Arbeitskräfte sowie der Familienangehörigen aus. Alle Räumlichkeiten der zweiten Bauetappe sind in der Folge vermietet worden, die Geschäftsräume noch vor der Vollendung und auf 10 Jahre hinaus fest. Nach Kontrolle seiner Buchhaltung für die Steuerperioden 1969 bis 1973 erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung zunächst mit einer Steuernachforderung, namentlich für Baumaterial, das er zur eigenen Verwendung bei der zweiten Bauetappe steuerfrei bezogen hatte. Wie sie es ihm schon bei der Kontrolle angekündigt hatte, erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung nach Abschluss der Bauarbeiten sodann mit Ergänzungsabrechnung vom 12. Januar 1976 eine Nachforderung für den Eigenverbrauch in Form gewerbsmässiger Herstellung von Bauwerken zwecks Vermietung. Eine dagegen gerichtete Einsprache des X. wies die Eidgenössische Steuerverwaltung ab. Sie bezeichnete den Eigenverbrauch in Form der Herstellung der

Bauwerke für eigene Rechnung im Falle des X. als gewerbsmässig, obwohl er nicht Baumeister sei, weil er die Vermietung der fertigen Bauten bezweckt habe. X. erhebt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem sinngemässen Antrag, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung sei aufzuheben. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut.

Erwägungen

Erwägungen:

1. Der Warenumsatzsteuer unterliegt unter anderem die Herstellung von Bauwerken, und zwar einerseits als baugewerbliche Lieferung bei Herstellung für fremde Rechnung (Art. 15bis Abs. 1 WUStB), anderseits als Eigenverbrauch (Art. 16 Abs. 2 WUStB). Dies stützt sich auf Art. 41ter Abs. 3 BV, wonach die Warenumsatzsteuer auch auf gewerbsmässigen Arbeiten an Bauwerken und Grundstücken erhoben werden kann (zur Entstehungsgeschichte und den rechtlichen Grundlagen während der streitigen Veranlagungsperioden vgl. BGE 100 Ib 56 ff.).

BGE 108 Ib 39 S. 41

2. Als Eigenverbrauch gilt die Herstellung von Bauwerken für eigene Rechnung nach Art. 16 Abs. 2 WUStB aber nur, wenn sie gewerbsmässig erfolgt. Die Auffassung der Parteien geht einzig in diesem Punkte auseinander, nämlich ob der Beschwerdeführer die Bauwerke der sog. zweiten Bauetappe gewerbsmässig herstellte. Er bestreitet dies, weil er nicht Bauunternehmer sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung dagegen sieht unter Hinweis auf Art. 10 Abs. 2 Satz 3 WUStB die Gewerbsmässigkeit darin, dass der Beschwerdeführer die Herstellung dieser Bauwerke für die Vermietung bezweckte. a) Sie macht geltend, die Qualifikation der Herstellung von Bauwerken für eigene Rechnung als gewerbsmässige Herstellung in Art. 10 Abs. 2 Satz 3 WUStB sei aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit eingeführt worden. Für die Belastung mit der Eigenverbrauchssteuer (von Waren und Bauwerken) war nach dem Bundesratsbeschluss über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 ursprünglich nicht unterschieden worden, ob die Verwendung für den Eigenverbrauch gewerbsmässig erfolgte oder nicht. Damit sollten Grossisten, die zur Herstellung von Betriebsgebäuden und Betriebsmitteln über eigene Bauabteilungen, Reparaturwerkstätten und andere Hilfsbetriebe verfügten, also vor allem grosse Betriebe, aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit steuerlich gleichgestellt werden wie kleinere Betriebe, die solche Betriebsmittel oder Arbeiten bei Dritten einkaufen oder ausführen lassen mussten und die volle Umsatzsteuerbelastung nicht nur auf dem Wert des verwendeten Materials, sondern auch auf den Löhnen und übrigen Kosten zu entrichten hatten. Mit dieser früheren Regelung zwangsläufig verbunden war jedoch eine steuerliche Benachteiligung der Grossisten gegenüber Nichtgrossisten (namentlich grossen Detailhandelsbetrieben) der gleichen Branche, die für ihren eigenen Betrieb entsprechende Arbeiten oder Reparaturen vornahmen und die Eigenverbrauchssteuer nur auf dem verwendeten Material zu entrichten hatten. Die frühere Ordnung wurde daher durch Bundesratsbeschluss vom 13. Dezember 1943 abgeändert, indem in Art. 16 WUStB der Eigenverbrauchstatbestand auf gewerbsmässig hergestellte Waren (bzw. Bauwerke) eingeschränkt und gleichzeitig im (neuen) dritten Satz von Art. 10 Abs. 2 WUStB die Gewerbsmässigkeit der Herstellung definiert wurde. Damit wurde grundsätzlich der Grossist, der Herstellungsarbeiten nur für die Bedürfnisse des eigenen Betriebs vornimmt, mit dem selbstherstellenden Nichtgrossisten gleichgestellt, während er den vollen Wert des Eigenverbrauchs zu versteuern hat, sofern er

BGE 108 Ib 39 S. 42

die Herstellungsvorgänge auch für Dritte gegen Entgelt (gewerbsmässig) ausführt. Diese Lösung stellte einen Kompromiss zwischen den erwähnten gegensätzlichen Interessen dar (WELLAUER, Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, N. 691 bis 694; Urteil des Bundesgerichts vom 8. Februar 1980 in ASA 49 S. 495 E. 3b). b) Nach Art. 10 Abs. 2 Satz 3 WUStB, auf den Art. 16 Abs. 2 WUStB ausdrücklich verweist, sind Waren oder Bauwerke als gewerbsmässig hergestellt dann anzusehen, wenn der Geschäftsbetrieb des Herstellers die Herstellung für fremde Rechnung, die Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung solcher Waren oder Bauwerke zum Zwecke hat. Der entsprechende französische Gesetzestext lautet: "Des marchandises sont fabriquées ou des constructions exécutées professionnellement lorsque l'entreprise a pour but de fabriquer des marchandises de ce genre ou d'exécuter des constructions de ce genre pour le compte d'autrui, pour les aliéner ou les donner à bail." In Frage steht hier ausschliesslich die Herstellung der fraglichen Bauten durch den Beschwerdeführer zum Zwecke der Vermietung. Von gewerbsmässiger Herstellung kann nach dem Wortlaut von Art. 10 Abs. 2 Satz 3 WUStB nicht bereits dann gesprochen werden, wenn ein selbst hergestelltes Bauwerk vermietet wird, sondern der Geschäftsbetrieb des Grossisten muss die Herstellung für die Vermietung solcher Bauwerke zum Zwecke haben. So wie bei der Herstellung für fremde Rechnung Gewerbsmässigkeit nur dann angenommen wird, wenn diese Tätigkeit nicht bloss ausnahmsweise bei einer günstigen Gelegenheit ausgeübt wird, sondern im Geschäftsbetrieb des Herstellers tatsächlich eine anhaltende Bereitschaft zu Arbeiten dieser Art für Dritte gegen Entgelt besteht (ASA 49 S. 494 E. 3a mit Hinweisen; vgl. auch WELLAUER, Die Bundesgerichtspraxis zur Warenumsatzsteuer, Bern 1978, Ziff. 5.2 mit weiteren Hinweisen; I. BLUMENSTEIN, Zum Begriff des umsatzsteuerpflichtigen Eigenverbrauchs, ASA 28 S. 257 ff., insbes. S. 268/9 und S. 270/1; K. AMONN, Der Eigenverbrauch in der eidgenössischen Warenumsatzsteuer, Diss. Bern 1957, S. 56/7), muss es sich bei der Vermietung der für eigene Rechnung hergestellten Bauwerke um einen Vorgang handeln, der im Geschäftsbetrieb des Grossisten entweder regelmässig vorkommt oder doch zumindest neben der Herstellung für fremde Rechnung vorkommen kann und mit dieser zusammen zum Zweck des Geschäftsbetriebs gehört (WELLAUER, Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, N. 349). Von gewerbsmässiger Herstellung von Bauwerken zum Zwecke der Vermietung kann nur gesprochen

werden, wenn der Geschäftsbetrieb der Unternehmung die Herstellung von Bauwerken zum Zwecke hat, auch wenn es sich dabei nicht um Bauwerke der gleichen Gattung handeln muss, wie sie der Grossist sonst auf Bestellung oder zum Verkauf bzw. zur Vermietung herstellt (WELLAUER, a.a.O., N. 349 Abs. 2 in Verbindung mit N. 711). Es muss sich dabei nicht um den hauptsächlichen oder auch nur vorwiegenden Zweck des Geschäftsbetriebs handeln, sondern kann auch ein blosser Nebenzweck des Geschäftsbetriebs sein. Immerhin muss dieser mit einer gewissen Regelmässigkeit verfolgt werden (Urteil des Bundesgerichts vom 3. Mai 1968 in ASA 37 S. 53 E. 3; K. AMONN, a.a.O., S. 57; H. HEROLD, Praxis des Umsatzsteuerrechts, Art. 10 Anm. 2 S. 7, Art. 16 Anm. 1 S. 6/7 und Art. 20 Anm. 5 S. 2 und 3; H. HEROLD, Kommentar zur Eidgenössischen Warenumsatzsteuer, N. 1 zu Art. 10).

3. Von einer gewerbsmässigen Herstellung der Bauwerke der zweiten Bauetappe im Rahmen eines Geschäftsbetriebs, der die Herstellung für die Vermietung der Bauwerke zum Zwecke hätte, kann beim Beschwerdeführer nicht gesprochen werden. Zwar ist der Eidgenössischen Steuerverwaltung zuzugeben, dass nach dem Ergebnis ihrer Abklärungen viel für die Annahme spricht, der Beschwerdeführer habe die Bauten der zweiten Bauetappe von vorneherein zum Zwecke der Vermietung hergestellt. Damit war aber die Herstellung der Bauwerke der sog. zweiten Bauetappe durch eigene Arbeitskräfte des Beschwerdeführers noch keineswegs Zweck seines Geschäftsbetriebs. Der Beschwerdeführer hat unwidersprochen geltend gemacht, dass er die Baumeisterarbeiten für die zweite Bauetappe nur wegen ungenügenden Bankkredits selber ausführte und nicht nur die andern Arbeitskategorien, sondern auch seine früheren Bauten ausschliesslich durch Unternehmungen des Baugewerbes

ausführen liess. Sein Geschäftsbetrieb, in dem ausser ihm noch zur Zeit der Revision vom Frühjahr 1974 (offiziell) bloss ein Werkstattchef, ein Arbeiter und ein Lehrling beschäftigt waren, ist weder zum Baugewerbe zu rechnen, noch umfasst er eine betriebsinterne Bauabteilung. Man könnte höchstens die Frage aufwerfen, ob der Geschäftsbetrieb des Beschwerdeführers vorübergehend in den Jahren 1972 bis 1975 auch die gewerbsmässige Herstellung von Bauwerken zum Zwecke hatte, indem der Beschwerdeführer dem Betrieb für diese Jahre eine Art Bauabteilung angliederte. Das nahm die Eidgenössische Steuerverwaltung aber nicht an. Eine solche Annahme ginge im Falle des Beschwerdeführers auch zu weit. Denn er stellte für die

Bauarbeiten dieser Jahre lediglich einen spanischen Maurer-Vorarbeiter fest ein, während er im übrigen in- und ausländische Arbeiter vor allem in der Freizeit beizog, soweit er und seine Familienangehörigen die Arbeiten nicht allein zu verrichten vermochten. Die Bauarbeiten der zweiten Bauetappe dienten der Ausnützung des für den Landmaschinenhandel erworbenen Geschäftsgrundstücks, die damit abgeschlossen ist. Anhaltspunkte dafür, dass der Beschwerdeführer beabsichtigt, mit Kräften des eigenen Betriebs weitere Bauwerke für die Vermietung an Dritte herzustellen oder gar Bauarbeiten für Rechnung Dritter auszuführen, sind den Akten nicht zu entnehmen und werden von der Eidgenössischen Steuerverwaltung auch nicht geltend gemacht. Auch wenn die Vermietung der Bauwerke der zweiten Bauetappe auf seiner Geschäftsliegenschaft als Nebenzweck der Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers betrachtet werden kann, so fällt doch die Herstellung solcher Bauwerke nicht unter die Zwecke seines Geschäftsbetriebs und erfolgte nicht gewerbsmässig. Die Herstellung dieser Bauwerke unterliegt demnach nicht der Besteuerung als Eigenverbrauch. Es muss beim besteuerten Bezug der Baumaterialien bzw. bei der Eigenverbrauchsbesteuerung der zu Unrecht steuerfrei bezogenen Baumaterialien sein Bewenden haben, wie dies Gegenstand der Ergänzungsabrechnung vom 8. März 1974 war.