Urteilskopf

110 Ib 222

38. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 14. September 1984 i.S. A. & Cie gegen Eidgenössische Steuerverwaltung (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Warenumsatzsteuer auf der Lieferung und dem Eigenverbrauch gewerbsmässig hergestellter Waren (Art. 15 Abs. 2, 16 Abs. 1 lit. b und 10 Abs. 2 WUStB).

1. Unter welchen Voraussetzungen ist die Warenumsatzsteuer auf dem Eigenverbrauch (Reparatur und Instandsetzung von Baumaschinen) geschuldet (E. 1 und 2)?

2. Die Warenumsatzsteuer kennt kein Konzernrecht. Wird von einer Konzerngesellschaft eine Maschine einer anderen Konzerngesellschaft repariert, so liegt eine steuerpflichtige Lieferung vor (E. 3 und 4a-c). Präzisierung der in ASA 46, 123 ff. publizierten Rechtsprechung (E. 4d).

Regeste (fr):
Impôt sur le chiffre d'affaires frappant la livraison et la consommation particulière de marchandises fabriquées professionnellement (art. 15 al. 2, 16 al. 1 let. b et 10 al. 2 AChA).

1. Conditions dans lesquelles la consommation particulière est soumise à l'impôt sur le chiffre d'affaires (cas de la réparation et de la mise en état de machines de chantier) (consid. 1 et 2).

2. L'impôt sur le chiffre d'affaires ignore l'institution juridique du konzern. Il y a livraison imposable quand une société affiliée à un groupe (konzern) répare une machine appartenant à une autre société du groupe (consid. 3 et 4a-c). Précision de la jurisprudence publiée dans Archives 46, 123 ss (consid. 4d).

Regesto (it):
Imposta sulla cifra d'affari relativa alla fornitura e al consumo personale di merci fabbricate professionalmente (art. 15 cpv. 2, 16 cpv. 1 lett. b e 10 cpv. 2 DCA).

1. Condizioni alle quali il consumo personale è assoggettato all'imposta sulla cifra d'affari (in casu, riparazione e messa a punto di macchine da cantiere) (consid. 1 e 2).

2. La legislazione concernente l'imposta sulla cifra d'affari non conosce l'istituto giuridico del gruppo. V'è fornitura imponibile quando una società collegata al gruppo ripara una macchina appartenente ad un'altra società collegata (consid. 3 e 4a-c). Precisazione della giurisprudenza apparsa in ASA 46, 123 segg. (consid. 4d).

Sachverhalt ab Seite 223

BGE 110 Ib 222 S. 223

Die Kommanditgesellschaft A. & Cie mit Sitz in M. bezweckt gemäss Handelsregistereintrag die Übernahme und die Ausführung von Bauarbeiten jeder Art, den An- und Verkauf von Liegenschaften, die Fabrikation von und den Handel mit Baumaterialien, die Vermietung von Baumaschinen sowie die Durchführung von

Transporten. Seit dem 1. Januar 1966 ist sie als Grossistin im Register der Steuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung eingetragen. Die Firma gehört zu der im Baugewerbe tätigen A.-Gruppe, die zahlreiche Gesellschaften in der ganzen Schweiz umfasst. Alle diese Gesellschaften sind als voneinander unabhängige Grossisten ebenfalls im Register der Warenumsatzsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung eingetragen. Die A. & Cie betreibt an ihrem Sitz in M. unter anderem eine Werkstätte, in der sie ihre eigenen Baumaschinen, die Maschinen der anderen Gesellschaften der A.-Gruppe sowie gelegentlich auch solche von anderen Dritten unterhält und instand stellt. Die A. & Cie verlangt die Rückerstattung derjenigen Warenumsatzsteuerbetreffnisse, die sie seit dem 1. Januar 1974 als Lieferungs- und Eigenverbrauchssteuer auf den Instandstellungsarbeiten an ihren eigenen Baumaschinen sowie an Maschinen der ihr nahestehenden Gesellschaften der A.-Gruppe abgerechnet und entrichtet hatte. Zur Begründung führt sie aus, die Unternehmen der A.-Gruppe seien Schwestergesellschaften von ihr und wie sie ausnahmslos beherrscht von A. selbst. Die A.-Gruppe bilde eine wirtschaftliche Einheit, weshalb die von der A. & Cie ausgeführten Reparaturarbeiten an Baumaschinen von Gesellschaften der A.-Gruppe nicht als Lieferungen im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses zu gelten hätten. Die ausgeführten Reparaturarbeiten an Baumaschinen von Dritten, die nicht zur A.-Gruppe gehörten, würden die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung aufgestellten Toleranzwerte für die Begründung der Gewerbsmässigkeit nicht überschreiten, weshalb auch keine Eigenverbrauchssteuer für die Reparaturen an den eigenen Maschinen geschuldet sei. Im übrigen beruft sich die A. & Cie auf das Urteil des Bundesgerichtes vom 13. Februar 1976 i.S. X AG (ASA 46, 123 ff.) und verlangt aus Wettbewerbs- und Konkurrenzgründen gleich behandelt zu

werden wie die damalige Beschwerdeführerin. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab

Erwägungen

aus den folgenden Erwägungen:

1. Gemäss Art. 13 Abs. 1 lit. a WUStB unterliegen der Warenumsatzsteuer unter Vorbehalt von Art. 14 die Lieferung im Inland und der Eigenverbrauch von Waren durch Grossisten. a) Eine Lieferung im Inlande liegt nach Art. 15 Abs. 1 WUStB vor, wenn der Grossist den Abnehmer oder an dessen Stelle einen Dritten instand setzt, im eigenen Namen über eine Ware zu verfügen, die sich im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht im Inlande befindet. Als Warenlieferung gilt auch die Ablieferung der auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware (Art. 15 Abs. 2 WUStB). Als Herstellung wird jede Verarbeitung, Bearbeitung, Zusammensetzung, Instandstellung, Veredelung oder sonstige Umgestaltung (Art. 10 Abs. 2 zweiter Satz) betrachtet. Als Herstellung gilt somit nicht nur die Anfertigung von neuen Waren, sondern auch die Vornahme von Unterhaltsarbeiten und Reparaturen (ASA 52, 393/4 E. 2a; 49, 499 ff.; KELLER, Die warenumsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen zwischen wirtschaftlich eng verbundenen Unternehmen, ASA 51, 230, mit zahlreichen weiteren Nachweisen; METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, N. 296-298). Der Grossist hat die Warenumsatzsteuer auf dem gesamten Entgelt (Material und Arbeit), das er für die Herstellung bezieht, zu entrichten (Art. 20 Abs. 1 lit. a, Art. 22 Abs. 1 WUStB). b) Eigenverbrauch liegt unter anderem vor, wenn der Grossist Waren, die er in seinem Geschäftsbetrieb gewerbsmässig hergestellt hat, anders verwendet als zum Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbsmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken (Art. 16 Abs. 1 lit. b WUStB). Der Grossist hat beim Eigenverbrauch die Steuer auf dem Wert der verwendeten Waren (Art. 20 Abs. 1 lit. b WUStB) zum Satz für Detaillieferungen zu entrichten (Art. 19 Abs. 1 lit. a WUStB). Gewerbsmässig hergestellt ist eine Ware, wenn der Geschäftsbetrieb des Herstellers die Herstellung für fremde Rechnung, die Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung solcher Waren zum Zwecke hat (Art. 10 Abs. 2

dritter Satz WUStB). Der Grossist hat somit den Eigenverbrauch von selbst hergestellten (reparierten

BGE 110 Ib 222 S. 225

oder instand gesetzten) Waren zu versteuern, wenn in seinem Geschäftsbetrieb eine anhaltende Bereitschaft zu Herstellungsarbeiten dieser Art besteht (BGE 108 Ib 42 E. 2b; METZGER, a.a.O., N. 401; kritisch zur bundesgerichtlichen Praxis in einem hier nicht streitigen Punkte: KELLER, a.a.O., S. 232/3 Anm. 20).

2. Daraus folgt für die Steuerpflicht bei der Reparatur und Wartung von (Bau-)Maschinen: a) Führt ein Grossist ausschliesslich Reparaturen an eigenen Maschinen durch, so hat er nur das nötige Material steuerbelastet zu beziehen (Art. 14 Abs. 1 lit. a, Art. 15 Abs. 3 WUStB) oder ausnahmsweise die Warenumsatzsteuer auf dem Eigenverbrauch des verwendeten, steuerfrei eingekauften Materials zu entrichten (Art. 16 Abs. 1 lit. a WUStB; METZGER, a.a.O., N. 399). Denn in diesem Fall führt er die als Herstellung geltenden Reparaturen nicht gewerbsmässig durch. b) Hält der Grossist aber regelmässig auch Maschinen von Dritten instand, so tut er dies gewerbsmässig, und in diesem Falle schuldet er die Lieferungssteuer auf dem Entgelt für die auf fremde Rechnung ausgeführten Reparaturen und die Eigenverbrauchssteuer auf dem Wert der Instandstellungsarbeiten für eigene Rechnung (METZGER, a.a.O., N. 400; KELLER, a.a.O., S. 231/2; AMONN, Der Eigenverbrauch in der eidgenössischen Warenumsatzsteuer, Diss. Bern 1957, S. 57). c) In der Praxis wird die Gewerbsmässigkeit und damit die Pflicht, den Eigenverbrauch von Material und Arbeit auch hinsichtlich der für den eigenen Bedarf ausgeführten Arbeiten gleicher Art abzurechnen und zu versteuern (METZGER, a.a.O., N. 400, 402), allerdings erst dann angenommen, wenn die für Dritte ausgeführten Reparaturen mehr als 5% des Gesamtaufwandes für Instandstellungen erreichen. Noch keine Gewerbsmässigkeit liegt nach der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung hinsichtlich der für den eigenen Bedarf vorgenommenen Reparaturarbeiten aber auch vor, wenn nicht mehr als 33 1/3% der gleichartigen Bearbeitungsvorgänge auf Lieferungen an Abnehmer entfallen, die zum Hersteller in naher Beziehung (Tochtergesellschaft, Muttergesellschaft, Schwestergesellschaft) stehen; vorausgesetzt wird dabei von der Eidgenössischen Steuerverwaltung eine Beteiligung von mehr als 50% des Aktienkapitals (ASA 49, 497 E. 5a). Das Bundesgericht hat diese in der Praxis angewandten Toleranzgrenzen nicht in Zweifel gezogen (ASA 49, 495/6 E. 3c; 38, 514 E. 1; 37, 54).

BGE 110 Ib 222 S. 226

Machen solche Arbeiten für Dritte weniger als 5% bzw. 33 1/3% aus, so wird nur die Lieferungssteuer auf dem dafür eingenommenen Entgelt geschuldet, nicht jedoch die Eigenverbrauchssteuer auf dem Wert der an den eigenen Maschinen vorgenommenen Arbeiten.

3. Die Beschwerdeführerin stellt sich im wesentlichen auf den Standpunkt, dass alle Unternehmungen der A.-Gruppe zusammen als wirtschaftliche Einheit betrachtet werden müssen und dass demzufolge die Reparaturarbeiten an den Baumaschinen von anderen Gruppengesellschaften nicht als Herstellung für fremde Rechnung zu betrachten und daher nicht der Lieferungssteuer zu unterwerfen seien. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist demgegenüber der Ansicht, die einzelnen Gesellschaften der A.-Gruppe seien selbständige Steuersubjekte und die Leistungen unter den Gesellschaften seien genauso als Lieferungen zu betrachten, wie wenn die einzelnen Unternehmungen miteinander wirtschaftlich nicht verbunden wären. a) Das Schweizerische Steuerrecht trägt im allgemeinen der wirtschaftlichen Einheit eines Konzerns keine Rechnung (BGE 108 Ib 37 E. 4c; PESTALOZZI, Einige Fragen aus der Praxis des Konzernrechtes, SJZ 75 (1979) S. 254 ff.; DRUEY, Aufgaben eines Konzernrechts, ZSR 99 (1980) II 332 f.; ANNE PETITPIERRE, Droit des sociétés et groupes de sociétés, S. 19 ff.; TINNER, Konzernstruktur und Steuerplanung, Diss. St. Gallen 1984, S. 11 ff., mit Nachweisen). Ei-

ne Ausnahme bildet im wesentlichen nur das bei den direkten Steuern vielfach vorgesehene Holdingprivileg (vgl. für die direkte Bundessteuer Art. 59 BdBSt). b) Auch die Warenumsatzsteuer kennt kein Konzernrecht. Steuersubjekt in der Warenumsatzsteuer ist gemäss Art. 8 Abs. 1 lit. a WUStB der Grossist, der im Inland Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet. Als Grossist gilt dabei jedermann, der bei der Abwicklung von Umsatzgeschäften nach aussen in eigenem Namen auftritt (ASA 49, 500 E. 2; METZGER, a.a.O., N. 145; WELLAUER, Warenumsatzsteuer, N. 75) und die weiteren Voraussetzungen von Art. 9 ff. WUStB erfüllt. Als Grossisten kommen demnach nicht nur natürliche und juristische Personen, sondern auch Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit (Kollektivgesellschaften, Kommanditgesellschaften), Erbengemeinschaften und Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Warenumsätze tätigen (einfache Gesellschaften; vgl. ASA 49, 501 E. 2), in Frage (vgl. METZGER, a.a.O.,

N. 146 f.; WELLAUER, a.a.O., N. 77 ff.). Kein Steuersubjekt im warenumsatzsteuerrechtlichen Sinne aber stellt eine blosse Mehrheit von Unternehmungen dar, die keine einfache Gesellschaft bilden und nach aussen nicht unter einem gemeinsamen Namen auftreten, auch wenn sie wirtschaftlich eng verwandt sind. Rechtlich selbständige, bloss wirtschaftlich eng verbundene Unternehmungen bilden je für sich selbständige Steuersubjekte (ASA 49, 501 E. 3a; sinngemäss auch ASA 52, 393 E. 2a). Eine Organschaft, wie sie dem deutschen Umsatzsteuerrecht eigen ist (vgl. dazu z.B. WINKELBAUER, Überwirkungen der deutschen Umsatzsteuer auf die Schweiz, StR 32 (1977) S. 501 ff.), ist dem schweizerischen Warenumsatzsteuerrecht unbekannt. Werden zwischen rechtlich selbständigen Unternehmungen eines Konzerns Lieferungen ausgeführt, so unterliegt daher das Entgelt der Warenumsatzsteuer (ASA 49, 502 E. 3b in fine; 44, 296 ff.). c) Das Entgelt, das die Beschwerdeführerin für die Instandhaltung des Maschinenparkes der anderen Unternehmungen der A.-Gruppe erhält, bezieht sie für Lieferungen im Sinne des Warenumsatzsteuerrechts. Denn die einzelnen Gesellschaften der Gruppe sind rechtlich selbständige juristische Personen oder Handelsgesellschaften.

4. Die Beschwerdeführerin beruft sich nun allerdings auf das Urteil des Bundesgerichtes vom 13. Februar 1976 i.S. X AG (ASA 46, 123 ff.). Sie verlangt aus Gründen der Konkurrenzfähigkeit und des Wettbewerbs die Gleichbehandlung mit der damaligen Beschwerdeführerin. a) In diesem Urteil betrachtete das Bundesgericht unter dem Gesichtspunkt der Gewerbsmässigkeit der Reparaturarbeiten (Herstellung) an eigenen Maschinen gemäss Art. 10 Abs. 2 WUStB Schwestergesellschaften im gleichen Konzern nicht als Dritte (ASA 46, 130 E. 3b). Jene Gesellschaft hatte ihren Schwestergesellschaften Baumaschinen auf Anordnung des Konzernleiters gegen eine von diesem festgesetzte "Belastung" zum Gebrauch überlassen. Das Bundesgericht erblickte darin keinen Mietvertrag. Es schloss dementsprechend aus, dass die Reparaturarbeiten gewerbsmässig ausgeführt würden und Gegenstand der Eigenverbrauchssteuer (Art. 16 Abs. 1 lit. b WUStB) bilden könnten (ASA 46, 130 E. 3c). b) Der Sachverhalt des vorliegenden Falles unterscheidet sich wesentlich von demjenigen im Falle der X AG. Bei der A.-Gruppe ist das Eigentum an den Baumaschinen nicht bei der Beschwerdeführerin

konzentriert. Dementsprechend hält die Beschwerdeführerin nicht eigene, sondern fremde Baumaschinen, nämlich diejenigen der anderen Gesellschaften der Gruppe, gegen Entgelt instand. Das Bundesgericht hat nie in Betracht gezogen, dass solche Lieferungen nicht steuerpflichtig sein könnten, auch nicht im Fall der X AG (ASA 46, 127 E. 2c unten und 129 E. 3a). Im Gegenteil hat das Bundesgericht - wie die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht vermerkt - bereits mit Urteil vom 25. April 1980 (ASA 49, 499 ff.) und sinngemäss mit Urteil vom 8.

Februar 1980 (ASA 49, 489 ff.) entschieden, dass diese der Steuerpflicht unterliegen.
c) Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, ihr Fall sei anders gelagert als diese beiden vom Bundesgericht zuletzt beurteilten Fälle. Beide damaligen Beschwerdeführerinnen seien unterlegen, weil sich die juristischen Personen in ihrer wirtschaftlichen Zwecksetzung unterschieden hätten und nach aussen nicht als einheitliches Gebilde, sondern als selbständige, voneinander getrennte Gesellschaften aufgetreten seien. Die A.-Gruppe dagegen habe sich juristisch aufsplittern müssen, um in mehreren Kantonen arbeiten zu können. Sinngemäss bringt die Beschwerdeführerin damit vor, als im Baugewerbe tätige Unternehmung sei ihre Gruppe im Gegensatz zu jenen Unternehmungen (ASA 49, 489 ff. und ASA 49, 499 ff.) zu einer Aufsplitterung gezwungen gewesen. Daraus kann sie jedoch nichts zu ihren Gunsten ableiten. Es steht jedem Unternehmer frei, seine Unternehmung so zu organisieren, dass ihm steuerlich und in anderer Hinsicht - etwa in bezug auf Submissionen der öffentlichen Hand - Vorteile erwachsen; die daraus allenfalls erwachsenden Steuernachteile sind aber ebenfalls in Kauf zu nehmen. Die Beschwerdeführerin befindet sich daher in derselben warenumsatzsteuerrechtlichen Situation wie die Unternehmungen in den beiden erwähnten Fällen. d) Im übrigen ist es fraglich, ob am Entscheid vom 13. Februar 1976 i.S. X AG (ASA 46, 123 ff.) bei erneuter Beurteilung festgehalten werden könnte. Bereits in ASA 49, 501/2 E. 3b hat das Bundesgericht ausgeführt, dass aus diesem Urteil nicht generell abgeleitet werden dürfe, zwischen Schwestergesellschaften mit personell identischen Organen bestehe grundsätzlich keine Drittbeziehung. Insbesondere wurde festgehalten, dass die Feststellung, Konzernverträge hätten nicht Vertragscharakter, in dieser Allgemeinheit nicht zutreffe. Ob der Schluss, zu dem das Bundesgericht 1976 in jenem Sonderfall kam, einer erneuten Überprüfung

standhielte, kann jedoch offen bleiben, nachdem der vorliegende Fall anders gelagert ist.

5. Im vorliegenden Fall ist zwar nicht bestritten, dass der Anteil der Reparaturen, die die Beschwerdeführerin für aussenstehende Dritte ausführt, unter 5% des Gesamtaufwandes liegt. Ebenso unbestritten ist jedoch, dass der Anteil der Instandstellungsarbeiten an Maschinen der anderen Gesellschaften der A.-Gruppe allein mehr als einen Drittel des gesamten Reparaturaufwandes der Beschwerdeführerin ausmacht. Damit ist die in der Verwaltungspraxis eingeräumte Toleranz jedenfalls klar überschritten. Die A. & Cie erfüllt hinsichtlich der Reparatur- und Instandstellungsarbeiten an Baumaschinen das Kriterium der Gewerbsmässigkeit. Sie hat daher neben der Lieferungssteuer auf dem Entgelt, welches sie als Gegenleistung für diese Arbeiten von den aussenstehenden Dritten und von den Gesellschaften der A.-Gruppe bezieht, auch die Eigenverbrauchssteuer auf dem Wert der an den eigenen Maschinen ausgeführten Reparatur- und Instandstellungsarbeiten zu entrichten.