S. 154 / Nr. 19 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 73 I 154

19. Urteil vom 30. Mai 1947 i. S. Korn- und Lagerhausgesellschaft Schaffhausen gegen eidg. Steuerverwaltung.

Regeste:
Warenumsatzsteuer:
1. Eine Lieferung (Art. 15 WUStB) liegt beim Kommissionsgeschäft nicht nur zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär, sondern auch zwischen diesem und dem Dritten vor.
2. Entgelt (Art. 22 WUStB) ist bei Lieferung durch den Verkaufskommissionär nicht die Provision, sondern der volle Preis, den der Käufer zahlt.
Impôt sur le chiffre d'affaires:
1. En matière de commission, il y a livraison dans le ses de l'art. 15 ACA non seulement entre le commettant et le commissionnaire, mais aussi entre ce dernier et le tiers.
2. En cas de livraison par le commissionnaire-vendeur, on doit entendre par contre-prestation dans le sens de l'art. 22, non pas la provision, mais la totalité du prix payé par l'acheteur.
Imposta sulla cifra d'affari:
1. In materia di commissione, esiste fornitura ai sensi dell'art. 16 DCA non soltanto tra il committente e il commissionario, ma anche tra il commissionario e il terzo.
2. In caso di fornitura da parte del commissionario-venditore, non si deve considerare quale controprestazione ai sensi dell'art. 22 la provvigione, ma il prezzo totale pagato dal compratore.

A. Die Korn- und Lagerhausgesellschaft Schaffhausen «nimmt gebrauchte Gegenstände aller Art zum Zwecke des Verkaufs gegen Barzahlung in eigenem Namen, aber auf Rechnung des Auftraggebers, entgegen», (§ 1 des diesen Geschäftszweig betreffenden Reglementes vom 9. März 1936). Sie war bis Ende 1945 als Grossist im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses registriert. Am 21. März

Seite: 155
1946 entschied die eidgenössische Steuerverwaltung, dass die Gesellschaft für die von ihr in den Steuerperioden vom 1. Oktober 1941 bis 30. September 1945 ausgeführten Kommissionslieferungen die Warenumsatzsteuer nachzuzahlen habe.
Die Gesellschaft erhob gegen den Entscheid Einsprache, Sie berief sich auf Art. 15 Abs. 4 WUStB, wonach der Verkaufskommissionär steuerrechtlich als Lieferer nicht in Betracht komme. Die nachträgliche Besteuerung belaste sie ungebührlich, da sie die Steuerbeträge heute nicht mehr überwälzen könne. Eventuell könnte die Steuer nur auf den bezogenen Provisionen berechnet werden.
B. Mit Entscheid vom 16. Januar 1947 hat die Steuerverwaltung die Einsprache abgewiesen. Der Begründung ist zu entnehmen:
Der Verkaufskommissionär setze den Käufer instand, im eigenen Namen über den Kaufgegenstand zu verfügen. Dieser Vorgang sei somit eine Lieferung im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses (Art. 13 Abs. 1 lit. a, 15 Abs. 1). Aus Art. 15 Abs. 4 WUStB könne die Einsprecherin nichts zu ihren Gunsten herleiten. Die Bestimmung stelle lediglich klar, dass auch da, wo der Abnehmer zwar wohl im eigenen Namen, aber nur für Rechnung eines andern (des Kommittenten) über eine Ware verfügen könne, eine Lieferung im Sinne von Art. 15 Abs. 1 vorhanden sei. Sie sage deutlich, dass beim Kommissionsgeschäft «eine» nicht «die» Lieferung a zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär» vorliege. Nur auf das Verhältnis dieser beiden beziehe sie sich. Bei der Verkaufskommission werde die Befugnis zur Verfügung über die Ware vom Kommittenten auf den Kommissionär und von diesem auf den Käufer übertragen. Entsprechend verhalte es sich bei der Einkaufskommission. Der Kommissionshandel wickle sich also, zivil- wie steuerrechtlich, in zwei Lieferungen ab. Demnach habe die Einsprecherin als Verkaufskommissionär die in Frage stehenden Lieferungen an Dritte versteuern müssen, solange sie im

Seite: 156
Grossistenregister eingetragen gewesen sei (Art. 8 Abs. 1 lit.- a WUStB).
Die Steuer sei richtig auf dem - der Höhe nach nicht bestrittenen - Gesamtumsatz berechnet worden, den die Einsprecherin vom 1. Oktober 1941 bis 30. September 1946 aus Kommissionsverkäufen erzielt habe. Denn Entgelt (Art. 20 Abs. 1 lit. a, 22 WUStB) sei alles, was der Abnehmer aufwenden müsse, um vom Lieferanten die Befugnis zur Verfügung über die Ware zu erhalten, hier also der volle Kaufpreis. Die Provision sei nur die Vergütung, welche der Kommissionär für seine Tätigkeit vom

Kommittenten beziehe, nicht aber das Entgelt für die von ihm ausgeführte Warenlieferung, welches ihm der dritte Käufer schulde.
Die Überwälzung der Steuer bleibe nach Art. 29 WUStB der privatrechtlichen Vereinbarung vorbehalten. Ob sie möglich sei oder nicht, berühre den Bestand der Steuerschuld nicht. Übrigens habe die Einsprecherin es sich selbst zuzuschreiben, wenn sie nun die ganze Steuerlast selbst zu tragen habe; denn die Wegleitung der eidgenössischen Steuerverwaltung, welche sie im Herbst 1941 erhalten habe, habe über die Stellung des Kommissionärs Aufschluss erteilt.
C. Gegen diesen Entscheid hat die Gesellschaft Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie hält an ihrem Standpunkt fest. Beim Kommissionsgeschäft werde wirtschaftlich bloss einmal verkauft. Es sei daher richtig, dass auch das Umsatzsteuerrecht nur eine Lieferung beachte. Nach Art. 15 Abs. 4 WUStB sei dies diejenige zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär. Träfe die Auffassung der Steuerverwaltung zu, so wäre die Bestimmung nicht notwendig. Dass Art. 15 Abs. 4 nicht von «der», sondern von «einer» Lieferung spreche, sei nicht entscheidend. Der dort gebrauchte Ausdruck «Kommissionsgeschäft» beziehe sich nicht nur auf das Verhältnis zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär, sondern auch auf das Ausführungsgeschäft. Weil sich das Kommissionsgeschäft zivilrechtlich verschieden abwickeln

Seite: 157
könne, sei es notwendig, dass das Steuergesetz verbindlich erkläre, welchen Vorgang es als Lieferung betrachte. Wenn man schon auch steuerrechtlich zwei Lieferungen annehmen wolle, so sei bei jedem Steuerpflichtigen auf das ihm wirtschaftlich aus der Lieferung zukommende Ergebnis abzustellen. Das sei für die Beschwerdeführerin die Provision.
D. Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt die Abweisung der Beschwerde. Sie führt aus, bei der Kommission werde zweimal im Sinne von Art. 15 Abs. 1 WUStB die Verfügung über die Ware verschafft, lägen also zwei Lieferungen vor, einmal zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär und sodann zwischen diesem und dem Dritten. Das sei in der besondern Rechtsstellung des Kommissionärs begründet, der in eigenem Namen, wie ein Eigenhändler, wenn auch auf Rechnung eines andern, Waren einkaufe oder verkaufe. Art. 15 Abs. 4 WUStB habe weder nach seinem Wortlaut noch nach seiner systematischen Stellung den von der Beschwerdeführerin behaupteten Sinn. Wenn der Gesetzgeber bei der Kommission eine der beiden Lieferungen hätte von der Steuer ausnehmen wollen, hätte er es ausdrücklich erklären müssen. Er hätte es nicht in Art. 15 getan, sondern in Art. 14, wo er die Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht abschliessend aufgezählt habe. Übrigens bestände kein Anlass, bei der Kommission nur eine Lieferung zu besteuern. Tatsächlich lägen auch wirtschaftlich zwei Umsätze vor, da der Kommissionär im Verkehr wie ein Eigenhändler auftrete. Würde der Ansicht der Beschwerdeführerin gefolgt, so wäre überhaupt jeder Zwischenhandel als wirtschaftlich belanglos anzusehen. Die Bedeutung des Abs. 4 in Art. 15 liege in anderer Richtung. Einmal bezwecke er die im angefochtenen Entscheide erwähnte Abklärung. Weiter habe er zur Folge, dass zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär immer eine Lieferung anzunehmen sei, auch dann, wenn es dem Dritten gleichgültig sei, mit wem er den Vertrag schliesse, wenn also die Wirkungen der direkten Stellvertretung einträten

Seite: 158
(Art. 32 Abs. 2 OR). Damit seien die Schwierigkeiten, welche sich aus dieser Regelung des Zivilrechtes bei der steuerrechtlichen Beurteilung ergeben könnten, umgangen und die einfache Handhabung des Umsatzsteuerrechts gewährleistet. Diese Auffassung werde durch die Geschichte der Entstehung des streitigen Absatzes bestätigt. Er sei aus den Durchführungsbestimmungen vom 23. Dezember 1938 zum deutschen Umsatzsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 übernommen, deren § 3 laute: «Beim Kommissionsgeschäft (§ 383 des Handelsgesetzbuchs) liegt zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vor. Bei der Verkaufskommission gilt der Kommissionär, bei der Einkaufskommission der Kommittent als Abnehmer.» Weil sich wie im schweizerischen Recht diese Rechtslage bereits aus der Umschreibung des Begriffs der Lieferung als der Verschaffung der Fähigkeit, «im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen», ergebe (§ 3 des deutschen Gesetzes, § 2 der Durchführungsbestimmungen), wäre jene Bestimmung an sich überflüssig. Sie diene aber der Klarstellung, da im deutschen Umsatzsteuerrecht früher umstritten gewesen sei, ob auch bei der Verkaufskommission zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vorliege.
Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1. Art. 13 Abs. 1 lit. a WUStB unterwirft der Warenumsatzsteuer die Warenlieferung im Inland durch Grossisten. Eine Lieferung liegt nach Art. 15 Abs. 1 vor, wenn der Abnehmer (oder an dessen Stelle ein Dritter) instand gesetzt wird, im eigenen Namen über eine Ware zu verfügen. Abs. 4 desselben Artikels bestimmt: «Beim Kommissionsgeschäft (Art. 425 OR) liegt zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vor. Bei der Verkaufskommission gilt der Kommittent, bei der

Einkaufskommission der Kommissionär als Lieferer.»,
Die Beschwerdeführerin schliesst aus diesem Absatz, beim Kommissionsgeschäft gehe nur zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung im Sinne

Seite: 159
des Warenumsatzsteuerbeschlusses vor sich, nicht aber zwischen dem Kommissionär und dem Dritten, dem er das Kommissionsgut verkauft oder von dem er es kauft. Nach der Auffassung der eidgenössischen Steuerverwaltung dagegen liegt auch zwischen diesen beiden eine solche Lieferung vor. Der Wortlaut des Absatzes liesse wohl die eine wie die andere Ansicht zu. Für diejenige der Beschwerdeführerin konnte angeführt werden, dass vom «Kommissionsgeschäft», schlechthin die Rede ist, an dem auch der Dritte beteiligt ist. Anderseits spricht der Absatz ausdrücklich nur vom Verhältnis «zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär» und sagt, dass unter ihnen «eine» Lieferung vorliegt (entsprechend der französische Text: «... il y a livraison ...»), woraus man folgern könnte, dass er die Annahme einer Lieferung im steuerrechtlichen Sinne zwischen dem Kommissionär und dem Dritten nicht ausschliesse. Demgegenüber könnte die Beschwerdeführerin sich wiederum auf den italienischen Text berufen, wo es heisst: «... vi è la fornitura fra il committente e il commissionario».
Art. 15 Abs. 4 WUStB kann indessen nur im Zusammenhang mit Abs. 1 daselbst richtig verstanden werden. Nach dieser Bestimmung liegt zwischen dem Kommissionär und dem Dritten ebenfalls eine Lieferung vor. Kommissionär ist nach der Definition des Art. 425 OR, wer «in eigenem Namen» für Rechnung eines andern (des Kommittenten) den Einkauf oder Verkauf von beweglichen Sachen (oder Wertpapieren) zu besorgen übernimmt. Er ist also in der Lage, im Sinne von Art. 15 Abs. 1 WUStB «im eigenen Namen über die Ware zu verfügen». Dazu «instand gesetzt» wird er bei der Einkaufskommission durch den Dritten, bei der Verkaufskommission durch den Kommittenten. Er setzt dann seinerseits einen andern instand, über die Ware im eigenen Namen zu verfügen, nämlich bei der Einkaufskommission den Kommittenten, bei der Verkaufskommission den Dritten. Man hat es also bei beiden Arten der Kommission mit zwei Lieferungen nach Art. 15 Abs. 1 zu tun. Das Bundesgericht hat dies für die

Seite: 160
Einkaufskommission bereits in einem Urteil vom 18. Mai 1945 (veröffentlicht im Archiv für schweiz. Abgaberecht, Bd. 14, S. 211 ff.) festgestellt, wobei es den Fall vorbehalten hat, wo es dem Dritten gleichgültig war, mit wem er den Vertrag schliesse (direkte Stellvertretung nach Art. 32 Abs. 2 OR). Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber geltend, Abs. 4 des Art. 15 WUStB schränke Abs. 1 ein, indem er nur die Lieferung zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär der Steuer unterwerfe. Hätte der Gesetzgeber das sagen wollen, so hätte er es aber angesichts der allgemeinen Tragweite der Begriffsbestimmung des Abs. 1 ausdrücklich tun müssen. Das ist jedoch nicht geschehen. Namentlich lässt sich dem Abs. 4 keine solche Ausnahmebestimmung entnehmen. Es bestände auch kein zureichender Grund zu der Einschränkung. Der Kommissionär beteiligt sich am Waren- und Wertpapierhandel selbständig, wie ein Eigenhändler; er betreibt eine Art Zwischenhandel. Es würde sich sachlich nicht rechtfertigen, im Umsatzsteuerrecht einen Unterschied zwischen der Kommission und andern Formen des Zwischenhandels zu machen.
Die Beschwerdeführerin meint, Art. 15 Abs. 4 WUStB wäre überflüssig, wenn wirklich beim Kommissionsgeschäft steuerrechtlich zwei Lieferungen anzunehmen wären. Zu Unrecht. Die Bestimmung behebt die Zweifel, die sich für die Behandlung der Kommission im Umsatzsteuerrecht daraus ergeben könnten, dass der Kommissionär lediglich für Rechnung eines andern, des Kommittenten, über das Kommissionsgut verfügen kann. Die von der eidgenössischen Steuerverwaltung dargelegte Entstehungsgeschichte bestätigt die Richtigkeit dieser Auslegung. Insbesondere zeigt auch sie, dass die deutsche und französische Fassung des Abs. 4 des Art. 15 WUStB massgebend sind, nicht die italienische, welche die Wendung «eine Lieferung» im deutschen Vorbild der Bestimmung unzutreffend mit «la fornitura» wiedergibt.
Da die Beschwerdeführerin als Verkaufskommissionär

Seite: 161
in eigenem Namen Waren liefert und bis Ende 1945 als Grossist registriert war, hatte sie für diese Lieferungen die Umsatzsteuer zu entrichten, berechnet von der Summe der in den Steuerperioden vom 1. Oktober 1941 bis 30. September 1945, um die es sich handelt, vereinnahmten Entgelte (Art. 20 Abs. 1 lit. a WUStB). Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass gewisse Kommissionsgeschäfte der Beschwerdeführerin unter Art. 32 Abs. 2 OR fallen, so dass nicht zu prüfen ist, wie solche Fälle im Umsatzsteuerrecht zu behandeln wären.
2. Zum Entgelt gehört nach Art. 22 Abs. 1 WUStB «alles, was der Lieferer oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Ware erhält», unter Vorbehalt des Abzuges gewisser

Nebenleistungen unter den in Abs. 2 umschriebenen Voraussetzungen. Bei Lieferung durch den Verkaufskommissionär ist Entgelt der volle Preis, den der Käufer zahlt. Die Kommissionsgebühr (Provision) ist als solche nicht eine Gegenleistung für die Ware, sondern die Vergütung, die der Kommittent dem Kommissionär für die Besorgung des Verkaufsauftrages schuldet. Sie mag unter Umständen in jenem Preise einkalkuliert sein. In keinem Falle kann aber die vom Kommissionär zu entrichtende Steuer bloss vom Betrage der Provision berechnet werden. Hier war es daher richtig, die Steuer nach dem Gesamtumsatze zu bemessen, den die Beschwerdeführerin in den in Frage stehenden Steuerperioden aus Kommissionsverkäufen erzielt hatte und dessen Höhe sie nicht bestreitet. So ergab sich der geforderte Steuerbetrag.

3. Daraus, dass sie die Steuer nicht auf die Abnehmer überwälzt hat, kann die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Es kann auf die zutreffenden Ausführungen der eidgenössischen Steuerverwaltung hierüber verwiesen werden.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird abgewiesen