VPB 66.13

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 18. April 2001 in Sachen X [SRK 2000-022])

Mehrwertsteuer. Wiedererwägung. Selbstveranlagungsprinzip. Steuernachfolge. Ende der Mehrwertsteuerpflicht.

- Es bleibt der Beurteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) überlassen, ob sie ihren eigenen Einspracheentscheid in Wiedererwägung ziehen will (E. 1b).

- Ein Unternehmer, der die massgebliche Umsatzgrenze für die Mehrwertsteuerpflicht nicht mehr erreicht bzw. seine Geschäftstätigkeit aufgibt, optiert automatisch für die Steuerpflicht, wenn er sich nicht bei der ESTV schriftlich als Mehrwertsteuerpflichtiger abmeldet (E. 4c).

- In casu kann der Beschwerdeführer den Nachweis dafür nicht erbringen, dass eine Unternehmensübernahme erfolgt ist, welche eine Steuernachfolge gemäss Art. 23 Abs. 2 MWSTV begründet hätte (E. 5).

Taxe sur la valeur ajoutée. Reconsidération. Principe de l'auto-taxation. Succession fiscale. Fin de l'assujettissement à la TVA.

- C'est à l'Administration fédérale des contributions (AFC) qu'il revient de décider si elle entend reconsidérer sa propre décision sur réclamation (consid. 1b).

- Un entrepreneur qui n'atteint plus la limite de chiffre d'affaires déterminante pour l'assujettissement à la TVA ou qui cesse son activité commerciale opte automatiquement pour l'assujettissement s'il ne demande pas par écrit à l'AFC d'être radié du registre des assujettis (consid. 4c).

- En l'espèce, le recourant ne peut pas prouver qu'il y a eu reprise d'entreprise qui aurait fondé une succession fiscale selon l'art. 23 al. 2 OTVA (consid. 5).

Imposta sul valore aggiunto. Riconsiderazione. Principio dell'auto-tassazione. Successione fiscale. Fine dell'assoggettamento all'IVA.

- È compito dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) giudicare se intende riconsiderare una propria decisione su reclamo (consid. 1b).

- Un imprenditore che non raggiunge più il limite di cifra d'affari determinante per l'obbligo di assoggettamento all'IVA o che termina la sua attività imprenditoriale opta automaticamente per l'assoggettamento se non chiede in forma scritta all'AFC di essere radiato dal registro degli assoggettati (consid. 4c).

- Nella fattispecie, il ricorrente non può dimostrare che è stata ripresa un'azienda, ciò che avrebbe creato una situazione di successione fiscale secondo l'art. 23 cpv. 2 OIVA (consid. 5).

A. X ist seit dem 1. April 1996 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer, im Register der Steuerpflichtigen eingetragen (vgl. Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV], AS 1994 1464). Unter der im Handelsregister des Kantons Zürich eingetragenen Einzelfirma «Y» betrieb er den Handel mit Waren aller Art, insbesondere im Bereich Computer und Textilwaren. Diese Firma wurde infolge Geschäftsaufgabe am 1. März 2000 im Handelsregister gelöscht.

B. In der Abrechnung für das 4. Quartal 1998, die von X am 6. Januar 1999 unterschrieben wurde, wies der Steuerpflichtige einen Umsatz von Fr. 554'443.21 aus. Die Mehrwertsteuer vom erzielten Umsatz berechnete X mit einem Betrag von Fr. 35'734.- anstatt mit Fr. 36'038.- (= 6,5% von Fr. 554'443.21). Die sich daraus ergebende Differenz von Fr. 304.- stellte die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 8. Februar 1999 dem Steuerpflichtigen in Rechnung. Da X diesen Betrag trotz Mahnungen nicht bezahlte, setzte die ESTV in der Folge die offene restliche Steuerforderung in Betreibung, wobei der Steuerpflichtige gegen den Zahlungsbefehl des Betreibungsamtes Z. vom 15. September 1999 Rechtsvorschlag erhob.

Mit Entscheid vom 7. Oktober 1999 bestätigte die ESTV die von X für das 4. Quartal 1998 noch zu entrichtende Steuerforderung mit Fr. 304.- (nebst Verzugszins und Kosten) und beseitigte den erhobenen Rechtsvorschlag. Der Steuerpflichtige erhob fristgerecht Einsprache und machte geltend, seine Einzelfirma bestehe nicht mehr, da diese per 7. Januar 1998 in eine «O. GmbH» übergegangen sei, weshalb die Umsätze des 4. Quartals 1998 dieser Firma zuzurechnen seien und diese den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag zu bezahlen habe.

C. Im Einspracheentscheid vom 12. Januar 1999 (recte: 2000) wies die ESTV die Einsprache von X ab und hielt fest, dass sich der Steuerpflichtige nie bei der Verwaltung abgemeldet habe. Ausserdem sei dem von X eingereichten Handelsregisterauszug der O. GmbH vom 25. Mai 1999 nichts zu entnehmen, wonach diese Gesellschaft die Einzelfirma des Steuerpflichtigen übernommen hätte. Darüber hinaus sei eine Gesellschaft mit der Firma O. GmbH gar nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Eine Steuernachfolge könne daher nicht eingetreten sein, vielmehr laute die Mehrwertsteuer-Abrechnung für das 4. Quartal 1998 auf X und diese sei vom Steuerpflichtigen selbst unterzeichnet worden. Mithin seien die in der Mehrwertsteuer-Abrechnung für das 4. Quartal 1998 ausgewiesenen Umsätze X zuzurechnen und er schulde die darauf entfallende Mehrwertsteuer.

D. Mit Eingabe vom 17. Februar 2000 bzw. nachträglicher - unaufgefordert eingereichter - Eingabe vom 17. August 2000 erhebt X (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 12. Januar 1999 (recte: 2000; betreffend Mehrwertsteuer, 4. Quartal 1998) Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) und stellt sinngemäss den Antrag auf kostenpflichtige Rückweisung an die Vorinstanz zur Wiedererwägung der Rechtssache, eventualiter auf Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides. Weiters wird die Zulassung des Rechtsvorschlages gegen den Zahlungsbefehl vom 15. September 1999 des Betreibungsamtes Z. beantragt. Zur Begründung führt der Beschwerdeführer aus, er habe seine Tätigkeit als selbständiger Einzelkaufmann im Frühjahr 1996 aufgenommen. Per 7. Januar 1998 habe er zusammen mit einem damaligen Geschäftspartner die O. GmbH gegründet. Der Wille der Beteiligten sei dahin gegangen, dass die bisherige Einzelfirma in die O. GmbH übergehe, die formelle Übernahme der Aktiven und Passiven sei allerdings unterblieben. Per Ende 1998 sei der Beschwerdeführer aus der O. GmbH ausgetreten. Der Beschwerdeführer habe es versäumt, zum Zeitpunkt der Gründung der

O. GmbH die Löschung der Einzelfirma im
Register der Steuerpflichtigen bei der ESTV zu veranlassen, als Laie sei ihm nicht bewusst gewesen, dass eine derartige Meldung an die Verwaltung erforderlich gewesen wäre. In der Folge habe die O. GmbH unter der Mehrwertsteuer-Nummer des Beschwerdeführers ihre Umsätze deklariert. Dies sei jedoch versehentlich geschehen, da die O. GmbH unter der gleichen Adresse wie die Einzelfirma domiziliert gewesen sei. Der Beschwerdeführer sei daher nicht als Schuldner des noch offenen Mehrwertsteuerbetrages anzusehen, da die Einzelfirma seit dem 1. Januar 1998 keine Umsätze mehr erzielt habe. Dem vorliegenden Verfahren liege ein Einspracheentscheid zugrunde, der von der ESTV in Wiedererwägung zu ziehen sei.

In der Vernehmlassung vom 13. April 2000 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen. Zur Begründung bringt die Verwaltung insbesondere vor, der Beschwerdeführer bestreite seine Passivlegitimation, indem er geltend mache, seine Einzelfirma sei in der O. GmbH aufgegangen, einen entsprechenden Nachweis dafür bleibe er jedoch schuldig. Da es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Selbstveranlagungssteuer handle, müsse jedes Wirtschaftssubjekt von sich aus prüfen, ob es die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfülle, dies schliesse auch die An- bzw. Abmeldung als Steuerpflichtige mit ein.

Aus den Erwägungen:

1.a. (Formelles)

b. Das Rechtsbegehren des Beschwerdeführers ist sinngemäss dahin zu verstehen, dass der Einspracheentscheid der ESTV vom 12. Januar 1999 (recte: 2000) im vollen Umfang angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird. Ob die Verwaltung den Einspracheentscheid gemäss Art. 58 Abs. 1 VwVG in Wiedererwägung zieht, bleibt ihrer eigenen Beurteilung der Rechtssache bis zum Zeitpunkt der Einreichung der Vernehmlassung überlassen (vgl. André Moser, in Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 101 Rz. 3.30). Über die Zulassung des Rechtsvorschlages in der vom Beschwerdeführer anbegehrten Form kann durch die SRK nicht entschieden werden. Wenn die Beschwerde durch die SRK abgewiesen wird, erfolgt damit die Bestätigung des Einspracheentscheides, wodurch auch der erhobene Rechtsvorschlag beseitigt wird; bei teilweiser Abweisung wird der Einspracheentscheid naturgemäss teilweise bestätigt und der erhobene Rechtsvorschlag wird nur im entsprechenden Umfang aufgehoben. Sollte die Beschwerde vollständig gutgeheissen werden, bleibt der Rechtsvorschlag natürlich bestehen, da der Einspracheentscheid dadurch aufgehoben wird.

2.a.-d. (Verfassungsgrundlage und Grundsätze der Mehrwertsteuer, vgl. VPB 65.23 E. 2)

3. (Anwendbarkeit des alten Rechts, vgl. VPB 65.84 E. 1b)

4.a.-b. (Selbstveranlagungsprinzip, vgl. VPB 65.58 E. 2)

c. Die Bestimmungen von Art. 45 Abs. 2 und 3 MWSTV, wonach ein Unternehmer, der die massgebliche Umsatzgrenze für die Steuerpflicht nicht mehr erreicht bzw. seine Geschäftstätigkeit aufgibt, wenn er sich bei der Verwaltung nicht schriftlich als Steuerpflichtiger abmeldet «automatisch» für die Steuerpflicht optiert, womit er weiterhin steuerpflichtig bleibt, wurde von der SRK bereits als verfassungsmässig beurteilt (Entscheid der SRK vom 12. Oktober 1999 in Sachen H. [SRK 1998-174], publiziert in VPB 64.48). Ein bisher steuerpflichtiger Unternehmer nimmt daher bei nicht erfolgter Abmeldung weiterhin alle Rechte und Pflichten eines Steuerpflichtigen wahr. Diese Regelung ist insbesondere als Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips zu betrachten, wonach der Steuerpflichtige unter anderem dazu verpflichtet ist, der ESTV alle für die Steuerpflicht massgeblicher Tatsachen mitzuteilen, wozu gerade auch die Angaben über das Ende der Steuerpflicht (z. B. Nichterreichen der Umsatzlimite) zählen (vgl. Entscheid der SRK vom 6. Februar 2001 in Sachen P. [SRK 2000-042] E. 3c).

d. Ein Unternehmen besteht aus Sachen, Rechten und sonstigen Wirtschaftsgütern, die eine ökonomische Einheit bilden, welche dem Zweck eines wirtschaftlichen Erwerbes dient. Der Unternehmenskauf bietet ein buntes Bild, das vom Kauf eines kleinen Gewerbebetriebes oder Handelsgeschäfts bis zum Kauf grosser Unternehmer oder ganzer Konzerne reicht (vgl. Heinrich Honsell, Schweizerisches Obligationenrecht, Besonderer Teil, 5. Aufl., Bern 1999, S. 31). Ein Unternehmenskauf liegt dann vor, wenn ein Geschäft mit Aktiven und Passiven übertragen wird. Ausreichend ist auch die Übertragung eines organisch in sich geschlossenen Teils des Vermögens oder Geschäftes. Des Weiteren ist Voraussetzung, dass die Übernahme den Gläubigern mitgeteilt oder in öffentlichen Blättern bekannt gemacht wird (vgl. Ingeborg Schwenzer, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 2. Aufl., Bern 2000, S. 490 Rz. 91.24 f.).

Die Frage der einheitlichen Behandlung und insbesondere der Übertragung eines Unternehmens als eines Ganzen zum Zwecke der Weiterführung durch einen anderen wird vom schweizerischen Gesetzgeber nicht grundsätzlich geregelt. Nur zu Einzelfragen hat er Stellung genommen, wie etwa zum Schicksal der mit dem Unternehmen verbundenen Schulden: Art. 181 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR], SR 220) überbindet diese Verpflichtungen dem Erwerber, sobald er die Übernahme den Gläubigern zur Kenntnis gebracht hat, lässt aber den Veräusserer noch während zwei Jahren solidarisch weiterhaften (vgl. Arthur Meier-Hayoz / Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 8. Aufl., Bern 1998, S. 122 § 5 Rz. 12).

e. Eine Steuernachfolge liegt gemäss Art. 23 Abs. 2 MWSTV dann vor, wenn eine Unternehmung mit Aktiven und Passiven übernommen wird. Der Erwerber tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten der übernommenen Unternehmung ein. Die Steuersukzession tritt nicht nur bei der Übernahme von Aktiven und Passiven einer juristischen Person durch eine andere juristische Person ein, sondern auch bei weiteren beispielhaft aufgezählten Fällen: Übernahme einer Einzelfirma, Umwandlung einer Einzelfirma in eine Kollektivgesellschaft, Umwandlung einer Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft, Fusion zweier Aktiengesellschaften (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 208 f. Rz. 749 ff.). Die Bestimmung von Art. 23 Abs. 2 MWSTV wurde von der SRK als verfassungsmässig beurteilt (vgl. Entscheid der SRK in Sachen G. vom 21. Januar 1997 [SRK 1996-070] E. 2d und 4, publiziert in VPB 64.46 S. 570 ff.), da sich die Verwaltung bei der Umsetzung in der Mehrwertsteuerverordnung an die verfassungsmässigen Vorgaben gehalten hat und eine Überschreitung des ihr eingeräumten grossen Ermessensspielraums nicht festzustellen war (vgl. Entscheid der SRK in Sachen O. AG vom 6. Januar 1999 [SRK 1998-097] E. 2c).

5.a. Im vorliegenden Fall handelt es sich beim Beschwerdeführer um eine natürliche Person, die ein im Handelsregister eingetragenes Einzelunternehmen geführt hat. Gemäss Handelsregisterauszug vom 13. März 2000 bestand dieses Unternehmen seit dem 1. April 1996, die Löschung erfolgte am 1. März 2000. Der Beschwerdeführer war seit dem 1. April 1996 im Register der Steuerpflichtigen bei der ESTV eingetragen, wobei für die fragliche Abrechnungsperiode (4. Quartal 1998) dieser Eintrag aufrecht bestand. Er kam seiner Deklarationspflicht für das 4. Quartal 1998 durch die Mehrwertsteuer-Abrechnung vom 6. Januar 1999

nach, die von ihm selbst unterschrieben ist. Der gemäss dieser Mehrwertsteuer-Abrechnung geschuldete Steuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich anrechenbare Vorsteuer) wurde an die Verwaltung einbezahlt.

b. Bei einer Überprüfung der Mehrwertsteuer-Abrechnung für das 4. Quartal 1998 stellte die ESTV fest, dass dem Steuerpflichtigen bei der Berechnung des Steuerbetrages ein Fehler unterlaufen ist, er berechnete die Mehrwertsteuer vom erzielten Umsatz zu tief, die Differenz beträgt Fr. 304.-. Die ESTV machte diesen Betrag - dessen Berechnung vom Steuerpflichtigen nicht bestritten wurde - beim Beschwerdeführer geltend, der jedoch sinngemäss seine Passivlegitimation bestritt, indem er vorbringt, seine Einzelfirma sei in der am 7. Januar 1998 gegründeten O. GmbH aufgegangen bzw. von dieser übernommen worden.

Der Beschwerdeführer kann für den Unternehmenskauf, das heisst die behauptete Übernahme der Einzelfirma durch die O. GmbH, jedoch keinen Nachweis erbringen. Es liegt insbesondere kein (schriftlicher) Unternehmenskaufvertrag bezüglich der Übertragung von Aktiven und Passiven vor, eine Verständigung der Gläubiger bzw. eine Mitteilung in öffentlichen Blättern fand nicht statt und der Handelsregisterauszug der O. GmbH enthält keinen Hinweis auf eine Unternehmensübernahme (bzw. eine Sacheinlage). Vielmehr ist durch den Handelsregisterauszug der Firma Y vom 13. März 2000 erstellt, dass die Einzelfirma bis zur Löschung am 1. März 2000 bestanden hat. Der Beschwerdeführer gesteht denn auch in der Beschwerdeschrift selbst zu, dass eine formelle Übernahme der Aktiven und Passiven unterblieben ist.

Wenn der Steuerpflichtige sinngemäss vorbringt, dass für die O. GmbH weiterhin die «alte» Mehrwertsteuer-Nummer der Einzelfirma verwendet wurde, bedeutet dies vielmehr, dass die getätigten Umsätze mehrwertsteuerrechtlich dem Beschwerdeführer selbst zuzurechnen sind. Die insgesamt vier Mehrwertsteuer-Abrechnungen des Jahres 1998 weisen denn ausnahmslos X als Steuerpflichtigen aus, der diese Meldungen auch selbst unterschrieben hat. Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass sich bei diesen Unterschriften des Beschwerdeführers auf den Mehrwertsteuer-Abrechnungen kein Hinweis auf eine Firmenzeichnung für die O. GmbH befunden hat. Die Bestimmung über die mehrwertsteuerrechtliche Steuernachfolge gemäss Art. 23 Abs. 2 MWSTV kann in casu nicht zur Anwendung gelangen, da als Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschrift die Übernahme der Aktiven und Passiven der Einzelfirma durch die O. GmbH erforderlich gewesen wäre.

c. Der Steuerpflichtige hätte als Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips, das bei der Mehrwertsteuer Anwendung findet, die Verpflichtung gehabt, sich zum Zeitpunkt der - von ihm nur behaupteten - Aufgabe der Geschäftstätigkeit seiner Einzelfirma bei der ESTV als Steuerpflichtiger abzumelden. Nur er kennt die für die Steuerpflicht massgeblichen Tatsachen, wozu auch die Beendigung der Geschäftstätigkeit zählt. Da er diese Abmeldung unterlassen hat, hat er automatisch für die Steuerpflicht optiert, womit er weiterhin mehrwertsteuerpflichtig bleibt und ihm damit auch die Umsätze für das 4. Quartal 1998 zuzurechnen sind. Daraus folgt, dass der Beschwerdeführer bis zum Ende der Steuerpflicht abrechnungspflichtig bleibt und die geschuldete Mehrwertsteuer (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) für die fragliche Steuerperiode an die Verwaltung abzuliefern hat.

Auch der Einwand des Beschwerdeführers, sämtliche Beteiligten hätten als Laien in gutem Glauben gehandelt und ihm sei nicht bewusst gewesen, dass die Übernahme der Einzelfirma durch die O. GmbH an die ESTV hätte gemeldet werden müssen, ist unbehelflich. Die Mehrwertsteuer baut auf dem Selbstveranlagungsprinzip auf und dies hat für den Steuerpflichtigen zur Folge, dass er sämtliche für die Steuerpflicht relevanten Tatsachen von sich aus der Verwaltung mitzuteilen hat, wozu auch - wie bereits erwähnt - die Geschäftsaufgabe bzw. die Übernahme eines Unternehmens durch eine andere Gesellschaft mit Aktiven und Passiven zählt. Die näheren Einzelheiten hätte der Beschwerdeführer der von der ESTV herausgegebenen «Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige» (Ziff. 428 ff.) entnehmen können.

Weiters hat der Beschwerdeführer keinen Nachweis dafür erbracht, dass die fraglichen Umsätze nicht seiner Einzelfirma zuzurechnen sind, sondern vielmehr von einem anderen Unternehmen getätigt worden wären. Den Beschwerdeführer trifft unter den gegebenen Umständen (die betreffenden Mehrwertsteuer-Abrechnungen wurden unter der Mehrwertsteuer-Nummer seiner Einzelfirma abgegeben und der Beschwerdeführer hat immer selbst - im eigenen Namen und nicht etwa für ein anderes Unternehmen - unterschrieben) die Beweislast dafür, dass die Umsätze einem Dritten zuzurechnen sind. Einen entsprechenden Nachweis hat er nicht erbracht.

d. Zusammenfassend konnte der Beschwerdeführer den Nachweis für die mangelnde Passivlegitimation, wonach er für die fraglichen Umsätze nicht steuerpflichtig ist, nicht erbringen, diese sind ihm vielmehr zuzurechnen. Die Berechnung der Steuerforderung bzw. die Verzinsung und die Kostenverlegung im Einspracheentscheid der ESTV vom 12. Januar 1999 wurden nicht ausdrücklich angefochten; diese geben der SRK zu keinen Beanstandungen Anlass.

6. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

Dokumente der SRK