

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 21. Februar 2000 i. S. Zweckverband X. [SRK 1999-119])

Mehrwertsteuer. Art. 17 Abs. 4 MWSTV. Dienststellenbesteuerung für Zweckverbände. Einheit des Unternehmens. Selbstständigkeit. Rechtsgleichheit.

- Der für die Warenumsatzsteuer entwickelte Grundsatz der Einheit des Unternehmens gilt auch im Mehrwertsteuerrecht (E. 3c).
- Die Regelung über die Besteuerung von Dienststellen bei Gemeinwesen ist für Zweckverbände nicht anwendbar (E. 3c und 4a).
- Die Selbstständigkeit ist unabdingbares Tatbestandsmerkmal der subjektiven Steuerpflicht. Da die vom Zweckverband betriebene Kadaversammelstelle nicht selbstständig im Sinne des Mehrwertsteuerrechts auftritt, kann sie nicht als eigenständiges «Unternehmen» betrachtet werden (E. 4b).
- Zweckverbände unter sich sind steuerlich gleich zu behandeln. Für eine unterschiedliche Behandlung der Kadaversammelstelle einerseits und der Dienststellen von Gemeinwesen andererseits liegen indes rechtserhebliche Gründe vor (E. 4c).

Taxe sur la valeur ajoutée. Art. 17 al. 4 OTVA. Possibilité pour les groupements de collectivités publiques de s'assujettir comme des services autonomes. Unité de l'entreprise. Indépendance. Egalité de traitement.

- Développé pour les besoins de l'ICHA, le principe de l'unité de l'entreprise vaut aussi pour le droit de la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 3c).
- La réglementation concernant l'imposition des services autonomes des collectivités publiques n'est pas applicable aux groupements de collectivités publiques (consid. 3c et 4a).
- L'indépendance constitue un élément indispensable de l'assujettissement subjectif. Comme le centre de collecte de cadavres exploité par le groupement de collectivités publiques n'agit pas de manière indépendante au sens du droit de la taxe sur la valeur ajoutée, celui-ci ne peut pas être considéré comme une «entreprise» autonome (consid. 4b).
- Les groupements de collectivités publiques doivent être traités fiscalement de la même manière. Il existe en revanche des motifs juridiquement fondés expliquant une différence de traitement entre le centre de collecte de cadavres, d'une part, et les services autonomes des collectivités publiques d'autre part (consid. 4c).

Imposta sul valore aggiunto. Art. 17 cpv. 4 OIVA. Possibilità per le associazioni tra enti pubblici di assoggettarsi come servizi autonomi. Unità dell'impresa. Indipendenza. Parità di trattamento.

- Il principio dell'unità dell'impresa, sviluppato per l'imposta sulla cifra d'affari, vale anche nel diritto dell'imposta preventiva (consid. 3c).
- La regolamentazione concernente l'imposizione di servizi autonomi di enti pubblici non è applicabile alle associazioni tra enti pubblici (consid. 3c e 4a).
- L'indipendenza è un elemento indispensabile per l'assoggettamento soggettivo. Dato che il centro per la raccolta di cadaveri gestito dall'associazione tra enti pubblici non agisce in modo indipendente ai sensi del diritto sull'imposta preventiva, esso non può essere considerato come un'«impresa» autonoma (consid. 4b).
- Associazioni tra enti pubblici devono essere trattate nella stessa maniera dal punto di vista fiscale. Vi sono tuttavia motivi giuridicamente fondati per spiegare un trattamento diverso fra il centro di raccolta di cadaveri da una parte e i servizi autonomi degli enti pubblici dall'altra (consid. 4c).

B. Mit Schreiben vom 22. März 1995 teilte der Zweckverband X. der ESTV mit, er sei nicht gewillt, die Mehrwertsteuer für die Kadaververwertung zu entrichten. Die Verwaltung werde gebeten, eine anfechtbare Verfügung zu erlassen. Als Begründung führte der Zweckverband X. an, die Führung und Betreuung der Kadaversammelstelle sei nach den Statuten keine Aufgabe des Zweckverbandes. Diese Leistungen würden auf freiwilliger Basis erbracht. Die dem Zweckverband X. angeschlossenen Gemeinden seien nicht identisch mit den an der regionalen Kadaversammelstelle Z. beteiligten Gemeinden. Die finanzielle Unabhängigkeit dieses Zweiges werde durch eine eigene Jahresrechnung bestätigt. Der Zweig sei selbstständig wie die Dienststelle einer Gemeinde. Die Kadaversammelstelle erreiche den Mindestumsatz von Fr. 75 000.- nicht.

C. Am 7. Januar 1998 erliess die ESTV einen Entscheid und stellte fest, der Zweckverband X. habe (nebst seinen übrigen steuerbaren Umsätzen) auch über die Umsätze der Kadaversammelstelle ordnungsgemäss mit der ESTV abzurechnen. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen dafür, das geltende Recht sehe bei Zweckverbänden von Gemeinwesen - anders als bei Dienststellen von Gemeinden - keine Aufgliederung nach Betriebszweigen vor. Der Zweckverband X. sei selbst bereits eine autonome Dienststelle des Gemeinwesens. Für die steuerliche Behandlung spiele es keine Rolle, ob die Führung der Kadaversammelstelle in den Statuten vorgesehen ist oder ob die beteiligten Gemeinden identisch sind mit jenen, welche bei der Kehrichtverwertung angeschlossen sind. Entscheidend sei, dass Leistungen erbracht werden, die nicht unter die Ausnahmebestimmungen des Art. 14 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) fallen, sondern grundsätzlich steuerbar seien.

D. Mit Eingabe vom 6. Februar 1998 liess der Zweckverband X. Einsprache gegen den Entscheid der ESTV erheben und geltend machen, die Umsätze aus der Kadaversammlung seien getrennt von den übrigen Umsätzen aus Kehrichtverwertung zu besteuern; infolge Nichterreichens der für die Mehrwertsteuerpflicht erforderlichen Umsätze sei von der Besteuerung der Umsätze aus der Kadaversammelstelle abzusehen. Zur Begründung wurde geltend gemacht, durch die Nichtzulassung der Abrechnung nach Dienststellen beim Zweckverband ergäbe sich eine Ungleichbehandlung. Es würden solche Umsätze von der Mehrwertsteuer erfasst, die - würden sie durch die Gemeinde selbst erzielt - steuerfrei wären. Es seien keinerlei Gründe ersichtlich, die eine unterschiedliche Behandlung des Zweckverbandes für die ihm übertragenen Gemeindeaufgaben im Mehrwertsteuerrecht rechtfertigen könnten.

Mit Einspracheentscheid vom 21. Juli 1999 wies die Verwaltung die Einsprache ab und stellte fest, der Zweckverband X. habe (nebst seinen übrigen steuerbaren Umsätzen) auch über die Umsätze der Kadaversammelstelle ordnungsgemäss mit der ESTV abzurechnen.

E. Am 14. September 1999 führt der Zweckverband X. Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit dem Begehren, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben, und es sei festzustellen, dass die Umsätze aus der Kadaversammelstelle getrennt von den übrigen Umsätzen aus Kehrichtverwertung zu besteuern seien; infolge Nichterreichens der für die Mehrwertsteuerpflicht erforderlichen Umsätze sei von der Besteuerung der Umsätze aus der Kadaversammelstelle abzusehen.

In ihrer Vernehmlassung vom 23. Dezember 1999 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

Aus den Erwägungen:

A. Der Zweckverband X. bezweckt eine einwandfreie, möglichst umweltfreundliche und umfassende Bewirtschaftung der in den Verbandsgemeinden anfallenden Siedlungsabfällen. Er erbringt auch Leistungen im Bereich der «Kadaververwertung». Der Zweckverband X. ist seit Anfang 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register für Steuerpflichtige eingetragen.

3.a. Gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, sofern seine mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen im Inland jährlich Fr. 75 000.- übersteigen. Wichtige Kriterien für die Selbstständigkeit sind beispielsweise, dass die steuerbare Tätigkeit in eigenem Namen, auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko, in betriebswirtschaftlicher oder arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von einem Arbeitgeber erbracht wird (Entscheidung der SRK vom 23. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.92 E. 3b; vgl. Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1994, Rz. 639 ff.; Stephan Kuhn / Peter Spinner, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 72).

Durch die Aufteilung der Geschäftstätigkeit auf mehrere Unternehmungen kann eine zulässige Steuerersparnis erzielt werden. Voraussetzung ist, dass jede dieser Unternehmungen selbstständig auftritt, über eigene Betriebsmittel verfügt, selbst Buch führt und die Preise so kalkuliert, dass sie für sich allein betrachtet den bestmöglichen Erfolg erzielt (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 62 S. 429, 60 S. 151). Das Gleiche hat grundsätzlich auch für Zweckverbände zu gelten.

b. Bund, Kantone und Gemeinden, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraute Personen und Organisationen sind für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, nicht steuerpflichtig. Gemeinwesen, ihre Dienststellen sowie Zweckverbände von Gemeinwesen sind von der Steuerpflicht ausgenommen, soweit sie ausschliesslich Leistungen untereinander erbringen (Art. 17 Abs. 4 MWSTV).

c. Das Bundesgericht hat für das Warenumsatzsteuerrecht den fundamentalen Grundsatz der Einheit der Unternehmung entwickelt und mehrfach bestätigt. Die Steuerpflicht bezieht sich danach auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des Unternehmens (ASA 62 S. 700, S. 694, 55 S. 150, 50 S. 664; unveröffentlichter BGE vom 12. Juni 1992 i.S. V.-B. SA. [2A.197/1991], E. 9a mit weiteren Hinweisen; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1983, Rz. 162, 213, 714). Es sind keinerlei Gründe ersichtlich, diesen Grundsatz nicht auch ins Mehrwertsteuerrecht zu übertragen.

Eine Ausnahme vom Grundsatz der Einheit des Unternehmens macht das geltende Mehrwertsteuerrecht wie schon das alte Warenumsatzsteuerrecht für unselbstständige Verwaltungsabteilungen von Gemeinwesen. Dienststellen von Gemeinwesen können subjektiv steuerpflichtig werden (vgl. Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV; Metzger, a.a.O., Rz. 214). Die Vorinstanz weist mit Recht darauf hin, dass die Dienststellenbesteuerung den Besonderheiten der Gemeinwesen, namentlich deren teilweise komplexen Organisationszusammenhängen und vor allem deren Aufgabenvielfalt Rechnung trägt. Anders als im Privatrecht (vgl. E. 3a hiervor) fehlt es den öffentlichen Gemeinwesen aus rechtlichen und praktischen Gründen - nicht zuletzt auf Grund der Fülle von verschiedenen Aufgaben für die Gemeinschaft - in aller Regel an der Möglichkeit, ihre Tätigkeitsbereiche beliebig aufzuteilen oder vom eigentlichen Gemeinwesen abzuspalten und als selbstständige Betriebsteile nach aussen auftreten zu lassen. Wenn also beispielsweise nur ein Zweig des Gemeinwesens (z.B. Stromversorgung) die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt, müsste dieses - ohne Dienststellenbesteuerung - über sämtliche grundsätzlich steuerbaren Vorgänge in anderen Verwaltungszweigen abrechnen (z.B.

Betrieb eines internen Kaffeeautomaten usw.). Eine solche Besteuerung einerseits und den damit verbundenen unverhältnismässigen Administrativaufwand andererseits wollte der Gesetzgeber mit der Dienststellenbesteuerung bei Gemeinwesen verhindern.

Anders verhält es sich mit den Zweckverbänden. Dieser Zusammenschluss mehrerer Gemeinden verfolgt die Erfüllung nur eines ganz bestimmten Gemeindezweckes (z.B. Friedhöfe, Abwasserentsorgung, Kehrichtentsorgung; vgl. Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 72; Hans Rudolf Schwarzenbach-Hanhart, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, Bern 1997, S. 257). Es fehlt somit an der für eigentliche Gemeinwesen geschilderten praktischen und steuerlichen Notwendigkeit, Zweckverbände in Dienststellen aufzuteilen. Die Vorinstanz kommt daher in einer teleologischen Auslegung von Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV zum richtigen Schluss, dass für Zweckverbände keine Dienststellenbesteuerung vorgesehen ist. Zum gleichen Ergebnis führt die Auslegung nach dem Wortlaut. Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV nennt «Gemeinwesen, ihre Dienststellen sowie Zweckverbände von Gemeinwesen». Der Begriff Dienststelle bezieht sich eindeutig nur auf Gemeinwesen, nicht auch auf Zweckverbände. Auch nach der grammatikalischen Auslegung der Bestimmung können Zweckverbände nicht in Dienststellen aufgliedert werden.

4.a. Im vorliegenden Fall macht der Beschwerdeführer geltend, Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV beziehe sich nur auf den Sachverhalt, bei dem Leistungen ausschliesslich unter Gemeinden, Dienststellen und Zweckverbänden erbracht werden. Dies treffe hier nicht zu. Ob auch Zweckverbände in Dienststellen unterteilt werden können, werde in der Mehrwertsteuerverordnung nicht erwähnt. Deshalb sei die Auslegung der ESTV, Dienststellen seien nur bei Gemeinden möglich, falsch.

Es ist einzuräumen, dass die Dienststellenbesteuerung in einer etwas missglückten Art geregelt ist. Dienststellen von Gemeinwesen sind in der Tat nur im zweiten Satz von Art. 17 Abs. 4 MWSTV und damit einzig im direkten Zusammenhang mit Leistungen, die ausschliesslich unter Gemeinwesen erbracht werden, erwähnt. Daraus aber ableiten zu wollen, das geltende Recht sehe Dienststellen auch für Zweckverbände von Gemeinden vor, geht fehl. Eine solche Regelung bedürfte einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage. Da es an einer solchen mangelt, ist nach dem übereinstimmendem Ergebnis der

teleologischen und grammatikalischen Auslegung der Bestimmung und auch nach dem Vorbild des Warenumsatzsteuerrechts, aus dem die Dienststellenbesteuerung übernommen worden ist, von einer Aufteilung der Zweckverbände in steuerliche Dienststellen abzusehen.

b. Der Beschwerdeführer macht ferner geltend, die autonomen Bereiche des Gemeinwesens würden auch dann subjektiv steuerpflichtig, wenn sie rechtlich nicht selbstständig seien. In Frage komme daher auch ein zwar rechtlich nicht selbstständiger, aber autonomer Bereich ausserhalb des Dienststellenbegriffes. Die Kadaversammelstelle werde von denjenigen Gemeinden betrieben, die auch dem Zweckverband X. angeschlossen seien und weiteren Gemeinden des L(...)tals, insbesondere der Gemeinde B. Die Trägerschaft des Beschwerdeführers und des Bereichs Kadaversammelstelle seien damit nicht identisch. Die Kadaversammelstelle sei autonom, was zur mehrwertsteuerlichen Selbstständigkeit genüge.

Dass der Beschwerdeführer nicht in Dienststellen aufgeteilt werden kann, wurde bereits dargelegt. Es kann hier deshalb offen bleiben, ob die autonomen Dienststellen nicht auch die Voraussetzungen der mehrwertsteuerlichen Selbstständigkeit erfüllen müssen, um als eigenständige Steuersubjekte zu gelten. Immerhin kann gesagt werden, dass sicher eine Vielzahl von autonomen Dienststellen des Gemeinwesens regelmässig selbstständig im Sinne des Mehrwertsteuerrechts sind (Spital, Heim, Schlachthof, Elektrizitätswerk usw.).

Im Übrigen aber, und dies hat auch für Zweckverbände zu gelten, ist die mehrwertsteuerliche Selbstständigkeit unabdingbares Tatbestandsmerkmal der subjektiven Steuerpflicht (E. 3a hiervor). Wenn also der Beschwerdeführer geltend macht, die Kadaversammelstelle sei ein eigenständiges Steuersubjekt, dann muss sie selbstständig im Sinne des Mehrwertsteuerrechts sein. Dies trifft nun aber offensichtlich nicht zu. Denn die Kadaversammelstelle handelt weder in eigenem Namen, noch auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko, noch in betriebswirtschaftlicher oder arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit vom Beschwerdeführer. Den Akten kann jedenfalls kein Anzeichen dafür entnommen werden, dass zwei selbstständige Unternehmungen geführt werden. Den Nachweis der steuerlichen Selbstständigkeit der Kadaversammelstelle ist der Beschwerdeführer während des gesamten bisherigen Verfahrens schuldig geblieben.

Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers ist unmassgeblich, dass seine Trägerschaft nicht identisch ist mit jener der Kadaversammelstelle. Ebenso unerheblich ist, wenn der Sammelstelle gegenüber dem Zweckverband X. eine gewisse Autonomie (Finanzierung, Entscheidkompetenz) zukommt, wie der Beschwerdeführer - ohne entsprechende Belege vorzulegen - behauptet. Entscheidend ist einzig, dass die Kadaversammelstelle mehrwertsteuerlich nicht selbstständig auftritt.

c. Der Beschwerdeführer beruft sich schliesslich auf den Rechtsgleichheitsgrundsatz. Die Kadaversammelstelle sei ein autonomer Bereich der Gemeinden. Für eine rechtliche Unterscheidung von einer autonomen Dienststelle lägen keine erheblichen Gründe vor.

aa. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verletzt ein Erlass das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV], SR 101), wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich auf Grund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt. Vorausgesetzt ist, dass sich die ungerechtfertigte Gleich- oder Ungleichbehandlung auf eine wesentliche Tatsache bezieht (BGE 125 II 345 E. 10b, BGE 124 II 382 E. 8c/bb, je mit Hinweis).

bb. Dass die Kadaversammelstelle mehrwertsteuerlich nicht selbstständig ist und der Beschwerdeführer nicht in Dienststellen aufgeteilt werden kann, wurde

bereits gezeigt. Damit liegen sehr wohl rechtserhebliche Gründe für eine unterschiedliche Behandlung der Kadaversammelstelle einerseits und der Dienststellen von Gemeinwesen andererseits vor. Im Übrigen sind Gemeinwesen als solche mit ihren vielfältigen Aufgabengebieten unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit mit den Zweckverbänden, die oft nur einen bestimmen Zweck verfolgen, nicht vergleichbar. Die ESTV ist gehalten, Zweckverbände unter sich steuerlich gleichzubehandeln. Mehr kann hier der Beschwerdeführer aus dem Rechtsgleichheitsgebot nicht für sich ableiten.

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

Dokumente der SRK