

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 30. Oktober 2002 in Sachen X AG [SRK 2001-105])

Mehrwertsteuer. Unanwendbarkeit der Margenbesteuerung (Art. 26 Abs. 7 MWSTV) auf den Handel mit gebrauchten Einzelteilen von Motorfahrzeugen. Auslegung.

- Wesen und Ziel der Margenbesteuerung gemäss Art. 26 Abs. 7 MWSTV (E. 3c).
- Der Handel mit gebrauchten Einzelteilen von Motorfahrzeugen ist weder durch den Wortlaut noch durch eine historische Auslegung von Art. 26 Abs. 7 MWSTV gedeckt (E. 4b und c).
- Eine systematische Auslegung des anwendbaren Rechts lässt eine Ausweitung der Ausnahmen von der Regelbesteuerung auf den Handel mit Ersatzteilen von zerlegten Gebrauchtwagen ebenfalls nicht zu. Ferner ist für die Margenbesteuerung vorausgesetzt, dass der Gegenstand individualisierbar ist und dessen Verkaufspreis dem entsprechenden Ankaufspreis einwandfrei zugeordnet werden kann, was nicht mehr der Fall ist, wenn ein Gebrauchtwagen als Ganzes zugekauft und sodann in Einzelteile zerlegt wird, bevor diese weiterverkauft werden (E. 4d).
- Nichts anderes ergibt sich aus einer teleologischen Auslegung der Norm. Ziel der Margenbesteuerung ist, den Wettbewerbsnachteil des steuerpflichtigen Wiederverkäufers von Gebrauchtwagen gegenüber dem privaten Anbieter weitgehend zu beseitigen. Die steuerpflichtigen Wiederverkäufer von Ersatzteilen aus Abbruchautos erleiden aber keine Wettbewerbsnachteile, die es mittels Margenbesteuerung zu beseitigen gäbe, denn es gibt kaum - jedenfalls nicht in relevantem Ausmass - nichtsteuerpflichtige Anbieter am Markt (E. 4e).

Taxe sur la valeur ajoutée. Inapplicabilité de l'imposition de la marge (art. 26 al. 7 OTVA) au commerce de pièces détachées d'occasion de véhicules automobiles. Interprétation.

- Nature et but de l'imposition de la marge selon l'art. 26 al. 7 OTVA (consid. 3c).
- Le commerce de pièces détachées d'occasion de véhicules automobiles n'est pas couvert par le texte ni par une interprétation historique de l'art. 26 al. 7 OTVA (consid. 4b et c).
- Une interprétation systématique du droit applicable ne permet pas non plus d'étendre au commerce de pièces de rechange de véhicules d'occasion démontés l'exception à l'imposition, cette dernière constituant la règle. En outre, l'imposition de la marge présuppose que l'objet soit individualisable et que son prix de vente puisse être parfaitement relié au prix d'achat correspondant, ce qui n'est plus le cas si un véhicule d'occasion est acheté en entier, puis mis en pièces détachées, avant que celles-ci ne soient revendues (consid. 4d).
- Il ne résulte rien d'autre de l'interprétation téléologique de la norme. Le but de l'imposition de la marge est de supprimer nettement le désavantage concurrentiel du revendeur de voitures d'occasion assujetti vis-à-vis du vendeur privé. Mais les revendeurs de pièces détachées de voitures de démolition assujettis ne subissent aucun désavantage concurrentiel, qu'il s'agirait de supprimer par l'imposition de la marge, car il y a sur le marché peu - en tout cas pas dans une mesure importante - de vendeurs de pièces de rechange de voitures de démolition non-assujettis (consid. 4e).

Imposta sul valore aggiunto. Inapplicabilità dell'imposizione dei margini (art. 26 cpv. 7 OIVA) al commercio di pezzi usati di veicoli a motore. Interpretazione.

- Natura e scopo dell'imposizione dei margini secondo l'art. 26 cpv. 7 OIVA (consid. 3c).
- Il testo e l'interpretazione storica dell'art. 26 cpv. 7 OIVA non permettono un'applicazione al commercio di singoli pezzi usati di veicoli a motore (consid. 4b e c).
- Nemmeno un'interpretazione sistematica del diritto applicabile permette un'estensione al commercio con pezzi di ricambio di auto usate e smontate delle eccezioni all'imposizione che costituisce la regola. Inoltre, condizione per l'imposizione dei margini è che l'oggetto sia individualizzabile e che il suo prezzo di vendita possa essere senza problemi messo in relazione con il relativo prezzo d'acquisto, ciò che non è più il caso per un'automobile usata acquistata quale pezzo intero e poi smontata in vari pezzi, prima che questi vengano rivenduti (consid. 4d).
- Da un'interpretazione teleologica della norma non emerge una soluzione diversa. Scopo dell'imposizione dei margini è la soppressione dello svantaggio concorrenziale del rivenditore di auto usate, assoggettato all'imposta, rispetto al rivenditore privato. I rivenditori di pezzi di ricambio provenienti da auto demolite sono assoggettati all'imposta ma non subiscono svantaggi concorrenziali da sopprimere tramite l'imposizione dei margini, poiché praticamente sul mercato non vi sono - o sono comunque presenti in misura molto limitata - venditori non assoggettati all'imposta (consid. 4e).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X AG betreibt den Ankauf von Abbruchautos und den Wiederverkauf der daraus gewonnenen, noch verwertbaren Einzelteile sowie den Handel mit Autos. Sie ist für ihre Tätigkeiten mit Wirkung ab 1. Januar 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register für Steuerpflichtige eingetragen.

B. Am 19. Mai 1995 liess die X AG der ESTV mitteilen, sie halte es für ungerecht, dass die Margenbesteuerung nur für den Autohandel als solchen und nicht auch für den Handel der entsprechenden Ersatzteile anwendbar sei. Sie habe «sich deshalb entschlossen, vorbehältlich anderer richterlicher Entscheidung den vollen Wareneinkauf abzuziehen, dies im Hinblick auf rechtliche Gleichbehandlung von Occasionsautohandel und Ersatzteilhandel (aus Occasionsautos)».

C. Die ESTV führte im Juni 1997 bei der X AG eine Steuerkontrolle betreffend die Perioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1997 durch. Mit Ergänzungsabrechnung vom 19. Juni 1997 forderte die ESTV aufgrund dieser Kontrolle von der Steuerpflichtigen Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 347'291.- nebst Verzugszins nach. Die Nachforderung ergab sich im Wesentlichen aus dem Vorhalt, die Steuerpflichtige habe die zu entrichtende Steuer zu Unrecht mittels der so genannten Margenbesteuerung berechnet.

D. Mit Entscheid vom 8. Februar 2001 bestätigte die ESTV diese Nachforderung nebst Verzugszins. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen an, der Margenbesteuerung seien nur (gebrauchte) Motorfahrzeuge im Sinne des Strassenverkehrsgesetzes zugänglich. Für den Handel mit Ersatzteilen sei die Margenbesteuerung jedoch nicht anwendbar. Am 4. März 2001 erhob die X AG dagegen Einsprache.

E. Mit Einspracheentscheid vom 7. Juni 2001 wies die ESTV die Einsprache ab, stellte die Teilrechtskraft ihres Entscheides vom 8. Februar 2001 im Betrag von Fr. 73'833.- nebst Verzugszins fest und bestätigte die Restforderung (unter Berücksichtigung der bereits geleisteten Zahlungen) im Betrag von Fr. 204'981.- zuzüglich Verzugszins.

F. Am 1. Juli 2001 führt die X AG Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen den Einspracheentscheid der ESTV.

G. Mit Vernehmlassung vom 30. August 2001 beantragt die ESTV, die Beschwerde abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1.a.-2.d. (...)

3.a. Art. 8 Abs. 1 der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen Übergangsbestimmungen (UeB) der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV[7]) beauftragte den Bundesrat, in Abweichung von Art. 41ter Abs. 6 aBV die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung galten. Art. 8 Abs. 2 UeB aBV legte die Grundsätze fest, die der Verordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zu beachten hatte. Danach kann der Steuerpflichtige die von anderen Steuerpflichtigen auf ihn überwälzte von der von ihm geschuldete Steuer als Vorsteuer abziehen, wenn er die Gegenstände und Dienstleistungen für steuerbare Umsätze verwendet (Art. 8 Abs. 2 Bst. h UeB aBV). Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 8 Abs. 2 Bst. f UeB aBV).

b. Der Bundesrat hat gestützt auf Art. 8 UeB aBV am 22. Juni 1994 die Mehrwertsteuerverordnung erlassen. Danach kann der Steuerpflichtige die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abziehen, wenn er die Eingangsleistungen für steuerbare Lieferungen oder steuerbare Dienstleistungen verwendet (Art. 29 Abs. 1 und 2 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV], AS 1994 1464). Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 26 Abs. 1 MWSTV). Hat der Steuerpflichtige ein gebrauchtes Motorfahrzeug für den Verkauf bezogen, so kann er für die Berechnung der Steuer auf dem Verkauf den Ankaufspreis vom Verkaufspreis abziehen, sofern er auf dem Ankaufspreis keine Vorsteuer abziehen durfte oder den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat (Art. 26 Abs. 7 MWSTV).

c. In Abweichung von Art. 29 MWSTV tritt ausnahmsweise im Fall der Margenbesteuerung von gebrauchten Motorfahrzeugen der Abzug des Ankaufspreises, der so genannte Vorumsatzabzug, an die Stelle des Vorsteuerabzugs. Nicht die vom Erwerber aufgewendete Gegenleistung ist Bemessungsgrundlage, sondern die Marge zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis. Durch den Vorumsatzabzug wird der Steuerpflichtige im Ergebnis so gestellt, als hätte er auf der Eingangsleistung die Vorsteuer abziehen können.

(Ausführungen zu den Unzulänglichkeiten, die wie im Fall des Gebrauchtwagenhandels im System der Mehrwertsteuer entstehen, vgl. VPB 67.51 E. 2b.aa)

d. Die in der Rechtsprechung bestätigte Verfassungsmässigkeit von Art. 26 Abs. 7 MWSTV (siehe Urteil des Bundesgerichts vom 22. Februar 2001 [2A.416/1999], E. 4b; Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999, publiziert in MWST-Journal 4/99, S. 154 f. E. 3c) wird durch die Beschwerdeführerin nicht in Zweifel gezogen. Sie beanstandet vielmehr die Praxis der ESTV und hält dafür, der Handel mit Autoersatzteilen sei der Margenbesteuerung zugänglich.

e. Die Verwaltungspraxis sieht vor, dass die Margenbesteuerung lediglich für Motorfahrzeuge im Sinne der Strassenverkehrsgesetzgebung gilt. Die Motorfahrzeuge müssen über eine eigene Antriebsquelle verfügen und sich frei auf dem Boden bewegen können (Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige[8] 1994 und 1997, Rz. 362). Wird ein gebrauchtes Motorfahrzeug ganz oder teilweise zerlegt und werden die einzelnen Bestandteile hernach verkauft, ist der Erlös aus dem Verkauf der Bestandteile vollumfänglich zu versteuern (Branchenbroschüre vom November 1995 für das Motorfahrzeuggewerbe[9], Ziff. 5.3 Punkt 5).

4.a. Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Auszugehen ist vom Wortlaut, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Besonders wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit andern Bestimmungen zukommt. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatikalische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergab (BGE 125 II 333 E. 5 mit Hinweisen). Diese Regeln gelten auch für die Auslegung von Verfassungsbestimmungen oder der Mehrwertsteuerverordnung.

b.aa. Bereits der Wortlaut von Art. 26 Abs. 7 MWSTV ist klar und lässt keine unterschiedliche Deutung zu. Zunächst ist die Bestimmung abschliessend formuliert und sieht damit die Margenbesteuerung einzig für gebrauchte Motorfahrzeuge vor. Sodann stellt die Vorschrift ausdrücklich klar, dass das Motorfahrzeug für den Verkauf bezogen worden sein muss. Der Gebrauchtwagen ist folglich als Ganzes zum Wiederverkauf bestimmt. Zerteilt der Steuerpflichtige das Fahrzeug zunächst in seine Einzelteile, bevor er diese weiter verkauft, kann nicht mehr gesagt werden, er habe «ein gebrauchtes Motorfahrzeug für den Verkauf bezogen» im Sinne von Art. 26 Abs. 7 MWSTV. Der Handel mit gebrauchten Einzelteilen von Motorfahrzeugen ist durch den Wortlaut der Vorschrift nicht gedeckt.

bb. Dieses Auslegungsergebnis wird denn durch die Beschwerdeführerin ausdrücklich bestätigt. Sie hält aber dafür, es bestehe «ein enger Zusammenhang der Materie». Im Gegensatz zu herkömmlichen Produktionsvorgängen, wo «neues» Rohmaterial zu noch ungebrauchten Konsum-/Gebrauchsgütern hergestellt bzw. verarbeitet werde und damit «aufsteigend» (steuerbare) Mehrwerte geschaffen würden, passiere bei Autowracks das Gegenteil: Durch den Beschädigungsvorgang (Schadenergebnis) erleide das früher laufend bis zum jeweiligen - je nach Handelsstadium - Höchstwert besteuerte Gebrauchsgut «Motorfahrzeug» einen Rückfall in «altes» Rohmaterial, mit einem nur noch - relativ zum früheren Wert vor dem Schadenergebnis - marginalen

Wert. Es stelle sich die Frage, was mit diesem Wert geschehe. Hier bleibe die Argumentation gemäss Art. 26 Abs. 7 MWSTV auf halbem Weg stehen. Wenn moniert werde, die Mehrwertsteuer sei eine Netto-Alpha-Steuer, sei die Methode bis zum Schluss des Zyklus anzuwenden. Ansonsten entstehe kurz vor Abschluss des Vorganges ein steuerlich gesehen unberechtigter Systembruch. Zwischen Rohmaterial aus Autowracks und dessen früherer Form (vor Umwandlung durch ein eingetretenes Schadenereignis) bestehe sehr wohl ein enger, unzweideutiger Zusammenhang.

Diese Ausführungen und der angebliche Zusammenhang zwischen dem gebrauchten Motorfahrzeug und dessen Einzelteilen ändern nichts daran, dass der Handel mit gebrauchten Einzelteilen nach einer grammatikalischen Auslegung von Art. 26 Abs. 7 MWSTV nicht der Margen-, sondern der Regelbesteuerung unterliegt. Die Argumente der Beschwerdeführerin vermögen auch im Lichte der übrigen Auslegungsmethoden nicht durchzudringen:

c. Weder dem Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) zur Verordnung über die Mehrwertsteuer^[10] (ad Art. 26 Abs. 7 MWSTV) noch irgendwelchen anderen Materialien kann ein Hinweis darauf entnommen werden, dass der Verordnungsgeber die ausnahmsweise anzuwendende Margenbesteuerung für den Handel anderer Gegenstände als gebrauchte Motorfahrzeuge bzw. für den Handel von Einzelteilen gebrauchter Fahrzeuge vorsehen wollte. Eine historische Auslegung von Art. 26 Abs. 7 MWSTV führt folglich zu keinem anderen Schluss als jene nach dem Wortlaut.

d. Der Bundesrat war zwar berechtigt, nicht aber verpflichtet, die in Art. 8 UeB aBV nicht vorgesehene Margenbesteuerung einzuführen. So hatte er ebenfalls lediglich die Kompetenz, nicht aber die Pflicht, die systembedingten Unzulänglichkeiten zu beseitigen, welche aufgrund des Unterbruchs der steuerbaren Umsatzkette durch einen nichtsteuerpflichtigen Leistungserbringer entstehen. Wollte angenommen werden, er sei hiezu verpflichtet gewesen, hätte er sämtlichen Umsätzen von Nichtsteuerpflichtigen mehrwertsteuerliche Relevanz verleihen müssen, was nicht ernsthaft angenommen werden kann und ohnehin in Art. 8 UeB aBV keinerlei Grundlage fände (Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999, a.a.O., E. 4c/aa). Hätte überdies der Bundesrat die geschilderten Unzulänglichkeiten umfassend beseitigen wollen, dann hätte er die Margenbesteuerung als Regelfall normieren müssen, was aber aufgrund von Art. 8 Abs. 2 Bst. h UeB aBV ausgeschlossen ist, welcher den Vorsteuerabzug und nicht den Vorumsatzabzug vorsieht. Folglich handelt es sich bei der Margenbesteuerung gemäss Art. 26 Abs. 7 MWSTV im Verhältnis zur Regelbesteuerung nach Art. 29 MWSTV um eine Ausnahmeregelung. Daraus ist zu schliessen, dass nur im abschliessend aufgezählten Fall des Handels mit Gebrauchtwagen die Margenbesteuerung zulässig ist. Art. 26 Abs. 7 MWSTV ist aus all diesen Gründen restriktiv auszulegen. Durch Auslegung dürfen die der Margenbesteuerung zugänglichen Gegenstände jedenfalls nicht erweitert werden. Das Mehrwertsteuergesetz hat gegenüber der alten Mehrwertsteuerverordnung die Möglichkeit der Margenbesteuerung massiv ausgeweitet. Dennoch lässt eine systematische (weil restriktive) Auslegung des hier noch anwendbaren alten Rechts (Art. 26 Abs. 7 MWSTV) eine Ausweitung auf den Handel mit Ersatzteilen von zerlegten Gebrauchtwagen nicht zu.

Ferner ist bei der Margenbesteuerung für die Berechnung der Steuer auf dem Verkauf des Gegenstandes der Ankaufspreis vom Verkaufspreis abzuziehen (Art. 26 Abs. 7 MWSTV). Diese Art der Steuerberechnung setzt wesensgemäss voraus, dass der Gegenstand individualisierbar ist (vgl. Art. 35 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG], SR 641.20) und dessen Verkaufspreis dem entsprechenden Ankaufspreis einwandfrei zugeordnet werden kann. Wird aber ein Gebrauchtwagen als Ganzes zugekauft, sodann in Einzelteile zerlegt, bevor diese weiterverkauft werden, kann den Einzelteilen kein individueller Ankaufspreis zugeordnet werden. Auch aus diesem Blickwinkel steht eine systematische Auslegung von Art. 26 Abs. 7 MWSTV dem Begehren der Beschwerdeführerin entgegen.

Auch vor diesem Hintergrund erweisen sich die Ausführungen der Beschwerdeführerin über den angeblichen Zusammenhang zwischen dem gebrauchten Motorfahrzeug und dessen Einzelteile als unmassgeblich. Ihre Argumentation kann auf jeden erdenklichen Gegenstand übertragen werden, macht diesen deswegen aber der Margenbesteuerung ebenso wenig zugänglich wie Einzelteile von Gebrauchtfahrzeugen.

e. Nichts anderes ergibt sich aus einer teleologischen Auslegung der Norm. Laut Bundesgericht gibt es neben steuerpflichtigen Anbietern gebrauchter Motorfahrzeuge eine grosse Zahl von Anbietern am Markt, die der Steuerpflicht nicht unterliegen. Zudem gehe es beim Gebrauchtwagenhandel um relativ hohe Beträge. Ziel der Margenbesteuerung sei nun, den Wettbewerbsnachteil des steuerpflichtigen Wiederverkäufers von Gebrauchtwagen gegenüber dem privaten Anbieter weitgehend zu beseitigen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 22. Februar 2001, a.a.O., E. 4b und 5a). Zunächst kann gesagt werden, dass es anders als bei Gebrauchtwagen kaum - jedenfalls nicht in relevantem Ausmass - nichtsteuerpflichtige Anbieter von Ersatzteilen aus Abbruchautos am Markt gibt, die in Konkurrenz zu steuerpflichtigen Anbietern solcher Gegenstände stehen. Deshalb erleiden die steuerpflichtigen Wiederverkäufer von Ersatzteilen aus Abbruchautos auch keine Wettbewerbsnachteile, die es mittels Margenbesteuerung zu beseitigen gäbe. Hätte ferner der Bundesrat beim Handel jeglicher Art von Gegenständen den - sofern vorhandenen - steuerlich bedingten Wettbewerbsnachteil des steuerpflichtigen Händlers gegenüber dem nichtsteuerpflichtigen Verkäufer konsequent verhindern wollen, dann hätte er die Margenbesteuerung als Regelbesteuerung einführen müssen, was nicht der Fall ist. Der Bundesrat hat - wie gezeigt - die Unzulänglichkeiten, welche aufgrund des Unterbruchs der steuerbaren Umsatzkette durch einen nichtsteuerpflichtigen Leistungserbringer entstehen, bewusst und ausdrücklich einzig für den Handel von Gebrauchtwagen beseitigt.

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. (...)

[7] Zu lesen auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz unter http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf

[8] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern.

[9] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern.

[10] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Abteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstr. 50, 3003 Bern.