

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 12. August 2003 [SRK 2003-018])

Mehrwertsteuer. Meldeverfahren bei der Übertragung eines Teilvermögens. Vorsteuerabzug.

Art. 5 Abs. 5 MWSTV. Art. 47 Abs. 3 MWSTG.

- Sind die Voraussetzungen für die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens mit Meldeverfahren erfüllt, so ist dieses gemäss Verwaltungspraxis zwingend anzuwenden (E. 2c).
- Laut Verwaltungspraxis liegt ein Teilvermögen nur vor, wenn es aus einer Mehrzahl von Gegenständen besteht, die aus Sicht des Übertragenden eine organische Einheit bilden (E. 2b).
- Mit der Meldung des steuerbaren Umsatzes erfüllt der Leistungserbringer seine Steuerpflicht; entsprechend steht dem Leistungsempfänger kein Vorsteuerabzugsrecht zu (E. 2a).

Taxe sur la valeur ajoutée. Procédure de déclaration lors du transfert d'une partie d'un patrimoine. Impôt préalable.

Art. 5 al. 5 OTVA. Art. 47 al. 3 LTVA.

- Si les conditions d'une procédure de déclaration en cas de transfert d'un patrimoine sont remplies, dite procédure doit être obligatoirement appliquée en conformité de la pratique administrative (consid. 2c).
- Selon la pratique administrative, il n'existe une partie de patrimoine que lorsqu'elle se compose d'une majorité d'objets constituant, du point de vue du cédant, une unité organique (consid. 2b).
- En cas de déclaration du chiffre d'affaires imposable, le prestataire de services remplit son obligation fiscale; le destinataire de la prestation ne dispose pas en contre-partie du droit à la déduction de l'impôt préalable (consid. 2a).

Imposta sul valore aggiunto. Procedura di dichiarazione in caso di trasferimento di una parte di un patrimonio. Imposta precedente.

Art. 5 cpv. 5 OIVA. Art. 47 cpv. 3 LIVA.

- Se, in caso di trasferimento parziale o totale di un patrimonio, sono realizzate le condizioni di una procedura di dichiarazione, secondo la prassi amministrativa è obbligatorio applicare tale procedura (consid. 2c).
- Secondo la prassi amministrativa, vi è una parte di patrimonio solo quando questa si compone di una maggioranza di oggetti che, dal punto di vista del cedente, costituiscono un'unità organica (consid. 2b).
- In caso di dichiarazione della cifra d'affari imponibile, il prestatore di servizi adempie il suo obbligo fiscale; il destinatario della prestazione non dispone del diritto alla deduzione dell'imposta precedente quale contro-partita (consid. 2a).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X. AG verfolgt laut Handelsregistereintrag nachfolgenden Zweck: Beratung, Unterstützung, Planung, Ausführung auf dem Bausektor, Erwerb, Verwaltung und Veräusserung von Beteiligungen sowie Durchführung von Finanzierungsgeschäften aller Art; die Gesellschaft kann sich an anderen Unternehmungen beteiligen sowie Grundstücke erwerben, halten und veräussern. Sie ist für ihre Tätigkeit seit dem 2. Oktober 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register für Steuerpflichtige eingetragen.

B. Mit Entscheid vom 6. Juni 2002 forderte die ESTV von der X. AG für die Perioden 1/2001-3/2001 Fr. 47'000.- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins. Die ESTV ermittelte diese Steuerforderung schätzungsweise, da die Steuerpflichtige in der fraglichen Zeit ihre Abrechnungspflicht unterliess.

Dagegen erhob die X. AG am 6. Juli 2002 Einsprache und stellte den sinngemässen Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben. Als Begründung gab sie an, in Maschinen und Fahrzeuge investiert zu haben (per 31. Dezember 2000 bzw. per 1. Januar 2001) mit der Folge, dass sie in den fraglichen Perioden gegenüber der ESTV ein Guthaben von insgesamt Fr. 44'519.80 ausgewiesen habe. Die Mehrwertsteuer-Abrechnungen reichte sie nach.

C. Mit Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2002 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut und forderte für die Perioden 1/2001-3/2001 noch Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 1'397.15.- zuzüglich Verzugszins ein. Als Begründung führte sie im Wesentlichen an, die X. AG schulde gemäss den nachgereichten Abrechnungen Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 7'402.25 (Fr. 7'063.25 [1/2001], Fr. 0.- [2/2001] sowie Fr. 339.- [3/2001]). Da die Steuerpflichtige zu einem Vorsteuerabzug im Betrag von Fr. 6'005.10 (Fr. 338.90 [1/2001], Fr. 5'212.85 [2/2001] sowie Fr. 453.35 [3/2001]) berechtigt sei, ergäbe sich ein Saldo von Fr. 1'397.15. Die Mehrwertsteuerforderung von Fr. 47'000.- gemäss angefochtenem Entscheid sei unter Vorbehalt einer Steuerkontrolle auf diesen Betrag herabzusetzen. Insofern sei die Einsprache gutzuheissen. Soweit die X. AG jedoch Vorsteuern auf dem Kauf von Maschinen, Bauelementen und auf weiteren Investitionsgütern oder Betriebsmitteln von der Y. AG geltend mache, sei die Einsprache abzuweisen. Denn es handle sich dabei um die Übernahme von verschiedenen Gegenständen, mit denen eine einheitliche Tätigkeit, vorliegend Hochbau, ausgeübt werden könne. Gemäss Praxis der ESTV sei eine organische Einheit der übernommenen

Vermögenswerte und somit ein Teilvermögen im Sinne von Art. 47 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) gegeben. Auch die weiteren Voraussetzungen gemäss dieser Bestimmung seien erfüllt, handle es sich doch um eine steuerbare Übertragung, beide Vertragsparteien seien steuerpflichtig und es liege ein Reorganisationstatbestand vor, welcher in der Liquidation der Y. AG durch Konkurs bestehe. Auf diese Transaktion finde das Meldeverfahren Anwendung. Die Steuerpflicht werde durch Meldung erfüllt. Die X. AG könne somit die geltend gemachten Vorsteuern auf den betreffenden Investitionen nicht in Abzug bringen.

D. Am 15. Januar 2003 bzw. nach Verbesserungsaufforderung am 21. Januar 2003 lässt die X. AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen den Einspracheentscheid der ESTV führen und den Antrag stellen, diesen aufzuheben und die für die Quartale 1/2001-3/2001 deklarierten Vorsteuerabzüge anzuerkennen. Zur Begründung hält sie im Wesentlichen dafür, sie habe das fragliche Inventar von der Y. AG 17 Monate vor deren Konkurs erworben. Zu diesem Zeitpunkt sei in keiner Art und Weise von einem Reorganisationstatbestand auszugehen oder mit einem Konkurs der Y. zu rechnen gewesen. Ferner könne nicht von einer organischen Einheit gesprochen werden, habe sie doch nicht das gesamte Inventar der Verkäuferin übernommen. Sie habe nur Einzelteile übernommen, für deren Einsatz und Vermietung sie Probleme sah. Entgegen der Ansicht der ESTV könne mit den übernommenen Betriebsmaterialien keine Tätigkeit im Hochbau ausgeführt werden. Das Meldeverfahren finde deshalb auf den vorliegenden Fall keine Anwendung. Die Beschwerdeführerin sei folglich zum Vorsteuerabzug berechtigt.

E. Mit Vernehmlassung vom 26. Februar 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1.a. (Formelles)

b. Strittig ist im vorliegenden Verfahren, ob die Beschwerdeführerin mit Bezug auf die Kaufgeschäfte per 31. Dezember 2000 bzw. 1. Januar 2001 zum Vorsteuerabzug in Höhe von Fr. 45'829.60 berechtigt ist, oder ob vielmehr das Meldeverfahren Anwendung findet, welches einen entsprechenden Abzug der Vorsteuer ausschliesst. Sind im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für ein Meldeverfahren erfüllt, ist ferner darüber zu befinden, ob dieses zwingend Anwendung findet, oder ob die Beteiligten darüber nach freier Wahl entscheiden dürfen.

2.a. Gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen unterliegen der Mehrwertsteuer (Art. 5 MWSTG). Verwendet der Steuerpflichtige gelieferte Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 37 MWSTG in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG). Bei der entgeltlichen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens von einer steuerpflichtigen Person auf eine andere im Rahmen einer Gründung, einer Liquidation oder einer Umstrukturierung (wie z. B. eines Unternehmenszusammenschlusses) hat die steuerpflichtige Person ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Lieferung und Dienstleistung zu erfüllen (Art. 47 Abs. 3 MWSTG; so genanntes Meldeverfahren). Die hier ebenfalls anwendbare (E. 1a hievon) alte Mehrwertsteuerverordnung (Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV], AS 1994 1464) sah das Meldeverfahren in Art. 5 Abs. 5 (bzw. Art. 6 Abs. 3) vor. Bei der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens erfüllt der Leistungserbringer (der Übertragende) die Steuerpflicht mit der Meldung des steuerbaren Umsatzes. Damit entfällt für ihn die Pflicht zur Entrichtung der Steuer. Entsprechend steht dem Leistungsempfänger (dem Übernehmenden) kein Vorsteuerabzugsrecht zu (siehe Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum neuen Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern/Stuttgart/Wien 2000, Rz. 1236).

Das Meldeverfahren bezweckt die Vereinfachung in der Abwicklung von Unternehmensreorganisationen (Jean-Daniel Rouvinez, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 47 Abs. 3, Rz. 2; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1236).

b. Gemäss Verwaltungspraxis zum alten und zum neuen Recht liegt ein Teilvermögen nur vor, wenn es aus einer Mehrzahl von Gegenständen und/oder Dienstleistungen besteht, die aus der Sicht des Übertragenden eine organische Einheit bilden. Ob eine solche gegeben ist, prüft die ESTV von Fall zu Fall, wobei sie regelmässig vom Vorliegen einer solchen Einheit ausgeht, wenn 1) die Gesamtheit der jeweils gleichen oder gleichartigen Gegenstände und/oder Dienstleistungen eines Unternehmens oder 2) die Gesamtheit von verschiedenen Gegenständen und/oder Dienstleistungen, mit denen eine einheitliche Tätigkeit ausgeübt werden kann, übertragen wird (Merkblatt Nr. 11 vom 1. Januar 2001 «Übertragung mit Meldeverfahren»[53] [nachfolgend: Merkblatt 11], Ziff. 2.4.3.-2.4.5, Merkblatt Nr. 30 vom 27. August 1998 «zur Übertragung mit Meldeverfahren»[54] [nachfolgend: Merkblatt 30], Ziff. 2.4.2.-2.4.4).

c. Laut Verwaltungspraxis zum alten und zum neuen Recht ist ferner das Meldeverfahren nicht fakultativ. Sind die Voraussetzungen für die Übertragung mit Meldeverfahren erfüllt, so ist dieses vielmehr zwingend anzuwenden (Merkblatt 11 [und 30], Ziff. 1.4. [Ziff. 1.5.]). Im Schrifttum gehen die Standpunkte auseinander mit Bezug auf die Frage, ob ein Wahlrecht auf Anwendung des Meldeverfahrens besteht (contra: Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1240; pro: Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, ad Art. 47 Rz. 6, oder zum alten Recht etwa: Diego Clavadetscher, Das mehrwertsteuerliche Meldeverfahren - Ein Wolf im Schafspelz, in Schweizerischer Treuhänder 1998, S. 1157 ff.).

Die Verwaltungspraxis, wonach kein Wahlrecht besteht, ist zu schützen. Zunächst schreibt Art. 47 Abs. 3 MWSTG unmissverständlich vor, die Steuerpflicht sei mittels Meldeverfahren zu erfüllen, falls die entsprechenden Voraussetzungen gegeben sind. Der zwingend formulierte Wortlaut der Bestimmung ermöglicht kein Wahlrecht auf Anwendung des Meldeverfahrens. Dies mit gutem Grund. Liesse nämlich der Gesetzgeber bzw. die Praxis ein solches Wahlrecht zu, führte dies zu stossenden, ja geradezu verfassungswidrigen, mit der Rechtsstaatlichkeit kaum zu vereinbarenden Ergebnissen: Nicht nur in Fällen von Liquidationen bei (drohendem) Konkurs von Unternehmen würde die Möglichkeit bestehen, dem Leistungsempfänger die Mehrwertsteuer auf dem übertragenen Vermögen (beispielsweise auf dem Verkauf des Maschinenparks eines Produktionsbetriebes) in Rechnung zu stellen, ohne sie aber je dem Fiskus abzuliefern (beispielsweise aus Insolvenz- oder anderen Gründen). Es liegt auf der Hand, dass der Leistungsempfänger in solchen Fällen kein Interesse an einem Meldeverfahren haben kann, das ihm einen Vorsteuerabzug auf dem übernommenen Vermögen verwehrt. Er wird danach trachten, die ihm in Rechnung gestellte Steuer gegenüber dem Fiskus als Vorsteuer geltend zu machen. Es ist jedoch mit der verfassungsmässig gebotenen Rechtsgleichheit nicht zu vereinbaren, dass der Übertragende (bzw. der Übernehmende) mit einem Verzicht auf das Meldeverfahren sich (bzw. den Übernehmenden) steuerlich bevorteilt gegenüber anderen Steuerpflichtigen in der vergleichbaren Situation, welche ihre Steuerpflicht vorschriftsgemäss mit dem Meldeverfahren erfüllen, was einen entsprechenden Vorsteuerabzug ausschliesst. Die rechtsanwendende Behörde kann dem Rechtsgleichheitsgebot nur dann gerecht werden, wenn sie alle Steuerpflichtigen, welche die Voraussetzungen des Meldeverfahrens erfüllen, gleichbehandelt. Die Beteiligten würden immer dann auf ein Meldeverfahren verzichten, wenn es für sie vorteilhaft ist. Damit würden sie über die tatsächliche Steuerbelastung eines Umsatzes anstelle des Gesetzgebers entscheiden. Es kann aber aus rechtsstaatlichen Überlegungen und angesichts des strengen Legalitätsprinzips im Steuerrecht nicht angehen, dass der Steuerpflichtige mit einem Wahlrecht auf Anwendung des Meldeverfahrens über die Steuerbelastung einzelner Umsätze entscheidet.

3.a.aa. Im vorliegenden Fall beanstandet die Beschwerdeführerin die Verwaltungspraxis mit Recht nicht, wonach ein Teilvermögen nur vorliegt, wenn es aus einer Mehrzahl von Gegenständen und/oder Dienstleistungen besteht, die aus der Sicht des Übertragenden eine organische Einheit bilden. Die Beschwerdeführerin bringt jedoch vor, es sei nichts auf sie übertragen worden, das eine organische Einheit bildet, habe sie doch nicht das gesamte Inventar der Verkäuferin übernommen. Sie habe nur Einzelteile übernommen, mit denen entgegen der Ansicht der ESTV keine Tätigkeit im Hochbau ausgeführt werden könne.

Am 31. Dezember 2000 bzw. 1. Januar 2001 hat die Y.AG der Beschwerdeführerin Inventar im Gesamtbetrag von Fr. 680'000.- verkauft. Es handelt sich dabei um Schalungsmaterial für den Bau («MEVA Deckenschalung inklusive Zubehör nach Kaufliste MEVA vom 16. Februar 2000», «MEVA Wandschalung», «Stahlschalung für Balkon»), Krane, Drehkrane und andere Baumaschinen («Potain GMR 326 D», «Potain GMR 321 C», «Liebherr 63 K», «Kleinbagger Hutter IHI 25 J», «Raupentransporter Hutter HUKI»), Software für den Bau («Software TOPBAU» inklusive Hardware), diverse Personenwagen bzw. Kleintransporter sowie weitere Betriebsmittel. Ob die Beschwerdeführerin mit diesen Gegenständen überhaupt im Hochbau tätig zu sein in der Lage ist, braucht nicht abschliessend beurteilt zu werden, auch wenn angesichts deren Beschaffenheit davon auszugehen ist. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist nämlich nicht entscheidend, wie sie das an sie übertragene Vermögen nutzt, sondern ob die Gegenstände aus der Sicht der übertragenden Y.AG ein (Teil)Vermögen darstellen im Sinne von Art. 47 Abs. 3 MWSTG (bzw. Art. 5 Abs. 5 MWSTV). Per Ende 2000 wies die Y.AG ein aus Baumaschinen, Schalungen, Fahrzeugen usw. bestehendes Anlagevermögen von gesamthaft Fr.

580'500.- aus. Sie hat in der Folge ein Anlagevermögen an die Beschwerdeführerin übertragen zu einem Verkaufspreis von Fr. 680'000.-. Es ist zwar durchaus nicht aussergewöhnlich, wenn der Verkaufspreis des Anlagevermögens wie hier über dessen Buchwert liegt. Allerdings kann die Beschwerdeführerin bei einem den Buchwert des gesamten Anlagevermögens um ungefähr 17% (Fr. 99'500.-) übersteigenden Verkaufspreis der veräusserten Gegenstände nicht ernsthaft behaupten, es habe sich bei diesen lediglich um Einzelteile gehandelt. Es ist auch nicht einzusehen, weshalb die Y.AG das fragliche Rechtsgeschäft als «Inventarverkauf» bezeichnete, wenn sie bloss einzelne Gegenstände verkauft haben will. Aufgrund dieser Umstände ist vielmehr davon auszugehen, dass der Beschwerdeführerin wenn nicht das gesamte Anlagevermögen der Y.AG, so doch zumindest ein wesentliches Teilvermögen übertragen worden ist. Zudem diente dieses vorher zweifelsfrei der Hochbau-Tätigkeit der Y. An die Beschwerdeführerin ist folglich ein (Teil)Vermögen im Sinne von Art. 47 Abs. 3 MWSTG (bzw. Art. 5 Abs. 5 MWSTV) übertragen worden.

bb. Die Beschwerdeführerin bringt ferner vor, zum Zeitpunkt des Inventarkaufes sei nicht von einem Reorganisationstatbestand auszugehen oder mit einem Konkurs der Y. AG zu rechnen gewesen.

Es fällt auf, dass sich der Ertrag der Y.AG aus den Akkord- und Regiearbeiten im Jahre 2000 gegenüber dem Vorjahr markant, um je fast die Hälfte, reduzierte. Nicht wesentlich anders verhält es sich mit dem gesamten Ertrag in diesen Perioden. Ende des Jahres 2000 hat die Y.AG sodann zumindest einen ganz wesentlichen Teil ihres Anlagevermögens auf die Beschwerdeführerin übertragen (E. 3a/aa hievor). Dabei hat die Y.AG der Beschwerdeführerin beispielsweise die «MEVA Deckenschalung» zu einem Preis von lediglich Fr. 135'000.- verkauft (Rechnung vom 31. Dezember 2000), nachdem sie diese selbst nur gerade etwa 10 Monate vorher vom Fabrikanten zu einem Preis von Fr. 322'500.- (Warenwert: Fr. 378'688.-) erworben hatte. Für die darauffolgenden Quartale hat die Y.AG überhaupt keinen Umsatz mehr ausgewiesen bzw. darüber mit der ESTV abgerechnet. All diese Umstände sind nur dadurch erklärbar, dass die Y. AG spätestens mit dem Verkauf des «Inventars» an die Beschwerdeführerin mit der Liquidation ihrer Unternehmung begonnen hatte oder mindestens eine Teilliquidation faktisch realisierte. In diesem Zeitpunkt war folglich der Reorganisationstatbestand im Sinne von Art. 47 Abs. 3 MWSTG (bzw. Art. 5 Abs. 5 MWSTV) erfüllt. Daran ändert nichts, dass der Konkurs über die Y.AG erst am 19. August 2002 eröffnet worden ist. Das anwendbare Recht knüpft für die Anwendbarkeit des Meldeverfahrens ohnehin nicht an die Konkurseröffnung über das übertragende Unternehmen, sondern an dessen Reorganisation wie die Liquidation, an.

cc. Dass auch die übrigen Voraussetzungen für die Anwendung des Meldeverfahrens (Steuerpflicht der Beteiligten, Steuerbarkeit der Übertragung) erfüllt sind, bestreitet die Beschwerdeführerin mit Recht nicht. Folglich wendet die Vorinstanz auf die fraglichen Kaufgeschäfte zu Recht das Meldeverfahren an. Die Beschwerde ist abzuweisen.

b. Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass es als unstatthaft erschiene, der Leistungsempfängerin (hier: Beschwerdeführerin) den Abzug von Vorsteuer zu gewähren, wenn - wie im vorliegenden Fall - feststeht, dass sie die Leistungserbringerin (hier: Y. AG) nie dem Fiskus abgeliefert hatte, indem sie ihrer Abrechnungs- und Zahlungspflicht (hier: ab dem 4. Quartal 2000) nicht mehr nachkam. Z., in der fraglichen Zeit zugleich Verwaltungsratsmitglied und Geschäftsführer sowohl der Y. AG als auch der Beschwerdeführerin, hatte Kenntnis vom Umstand, dass diese Steuer der Vorinstanz nicht bezahlt worden ist. Sich dennoch auf eine entsprechende Vorsteuerabzugsberechtigung zu berufen, erwiese sich zumindest als rechtsmissbräuchlich. Ein solches Verhalten ist auch unter diesem Gesichtspunkt nicht zu schützen, was ebenfalls zur einer Abweisung der Beschwerde führt.

[53] Einsicht und Online-Bestellung auf <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/> unter Dokumentation. Bestellung in Papierform: Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL), 3003 Bern oder: verkauf.zivil@bbl.admin.ch

[54] Die Drucksachen zur alten MWSTV von 1994 sind erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern, oder per Fax 031 325 72 80.

Dokumente der SRK