

BGE 108 IB 39 vom 2. April 1982

Bundesgericht (BGE), 1982-04-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_108 IB 39](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_108_IB_39)

FR: BGE 108 IB 39 du 2 avril 1982

IT: BGE 108 IB 39 del 2 aprile 1982

Regeste

Regeste Warenumsatzsteuer; gewerbsmässige Herstellung von Bauwerken als Eigenverbrauch (Art. 16 Abs. 2 WUStB). Ein Bauwerk gilt nicht schon dann als gewerbsmässig für den Eigenverbrauch hergestellt, wenn der Hersteller dessen Vermietung bezweckt, sondern der Geschäftsbetrieb des Grossisten muss die Herstellung solcher Bauwerke zum Zwecke haben (Art. 10 Abs. 2 Satz 3 WUStB).

Erwägungen

E. 1

Der Warenumsatzsteuer unterliegt unter anderem die Herstellung von Bauwerken, und zwar einerseits als baugewerbliche Lieferung bei Herstellung für fremde Rechnung (Art. 15bis Abs. 1 WUStB), andererseits als Eigenverbrauch (Art. 16 Abs. 2 WUStB). Dies stützt sich auf Art. 41ter Abs. 3 BV , wonach die Warenumsatzsteuer auch auf gewerbsmässigen Arbeiten an Bauwerken und Grundstücken erhoben werden kann (zur Entstehungsgeschichte und den rechtlichen Grundlagen während der streitigen Veranlagungsperioden vgl. BGE 100 Ib 56 ff.). BGE 108 Ib 39 S. 41

E. 2

Als Eigenverbrauch gilt die Herstellung von Bauwerken für eigene Rechnung nach Art. 16 Abs. 2 WUStB aber nur, wenn sie gewerbsmässig erfolgt. Die Auffassung der Parteien geht einzig in diesem Punkte auseinander, nämlich ob der Beschwerdeführer die Bauwerke der sog. zweiten Bauetappe gewerbsmässig herstellte. Er bestreitet dies, weil er nicht Bauunternehmer sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung dagegen sieht unter Hinweis auf Art. 10 Abs. 2 Satz 3 WUStB die Gewerbsmässigkeit darin, dass der Beschwerdeführer die Herstellung dieser Bauwerke für die Vermietung bezweckte. a) Sie macht geltend, die Qualifikation der Herstellung von Bauwerken für eigene Rechnung als gewerbsmässige Herstellung in Art. 10 Abs. 2 Satz 3 WUStB sei aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit eingeführt worden. Für die Belastung mit der Eigenverbrauchssteuer (von Waren und Bauwerken) war nach dem Bundesratsbeschluss über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 ursprünglich nicht unterschieden worden, ob die Verwendung für den Eigenverbrauch gewerbsmässig erfolgte oder nicht. Damit sollten Grossisten, die zur Herstellung von Betriebsgebäuden und Betriebsmitteln über eigene Bauabteilungen, Reparaturwerkstätten und andere Hilfsbetriebe verfügten, also vor allem grosse Betriebe, aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit steuerlich gleichgestellt werden wie kleinere Betriebe, die solche Betriebsmittel oder Arbeiten bei Dritten einkaufen oder ausführen lassen mussten und die volle Umsatzsteuerbelastung nicht nur auf dem Wert des verwendeten Materials, sondern auch auf den Löhnen und übrigen Kosten zu entrichten hatten. Mit dieser früheren Regelung zwangsläufig verbunden war jedoch eine steuerliche Benachteiligung der Grossisten gegenüber Nichtgrossisten (namentlich grossen Detailhandelsbetrieben) der

gleichen Branche, die für ihren eigenen Betrieb entsprechende Arbeiten oder Reparaturen vornahmen und die Eigenverbrauchssteuer nur auf dem verwendeten Material zu entrichten hatten. Die frühere Ordnung wurde daher durch Bundesratsbeschluss vom 13. Dezember 1943 abgeändert, indem in Art. 16 WUStB der Eigenverbrauchstatbestand auf gewerbsmässig hergestellte Waren (bzw. Bauwerke) eingeschränkt und gleichzeitig im (neuen) dritten Satz von Art. 10 Abs. 2 WUStB die Gewerbsmässigkeit der Herstellung definiert wurde. Damit wurde grundsätzlich der Grossist, der Herstellungsarbeiten nur für die Bedürfnisse des eigenen Betriebs vornimmt, mit dem selbsterstellenden Nichtgrossisten gleichgestellt, während er den vollen Wert des Eigenverbrauchs zu versteuern hat, sofern er BGE 108 Ib 39 S. 42 die Herstellungsvorgänge auch für Dritte gegen Entgelt (gewerbsmässig) ausführt. Diese Lösung stellte einen Kompromiss zwischen den erwähnten gegensätzlichen Interessen dar (WELLAUER, Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, N. 691 bis 694; Urteil des Bundesgerichts vom 8. Februar 1980 in ASA 49 S. 495 E. 3b). b) Nach Art. 10 Abs. 2 Satz 3 WUStB, auf den Art. 16 Abs. 2 WUStB ausdrücklich verweist, sind Waren oder Bauwerke als gewerbsmässig hergestellt dann anzusehen, wenn der Geschäftsbetrieb des Herstellers die Herstellung für fremde Rechnung, die Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung solcher Waren oder Bauwerke zum Zwecke hat. Der entsprechende französische Gesetzestext lautet: "Des marchandises sont fabriquées ou des constructions exécutées professionnellement lorsque l'entreprise a pour but de fabriquer des marchandises de ce genre ou d'exécuter des constructions de ce genre pour le compte d'autrui, pour les aliéner ou les donner à bail." In Frage steht hier ausschliesslich die Herstellung der fraglichen Bauten durch den Beschwerdeführer zum Zwecke der Vermietung. Von gewerbsmässiger Herstellung kann nach dem Wortlaut von Art. 10 Abs. 2 Satz 3 WUStB nicht bereits dann gesprochen werden, wenn ein selbst hergestelltes Bauwerk vermietet wird, sondern der Geschäftsbetrieb des Grossisten muss die Herstellung für die Vermietung solcher Bauwerke zum Zwecke haben. So wie bei der Herstellung für fremde Rechnung Gewerbsmässigkeit nur dann angenommen wird, wenn diese Tätigkeit nicht bloss ausnahmsweise bei einer günstigen Gelegenheit ausgeübt wird, sondern im Geschäftsbetrieb des Herstellers tatsächlich eine anhaltende Bereitschaft zu Arbeiten dieser Art für Dritte gegen Entgelt besteht (ASA 49 S. 494 E. 3a mit Hinweisen; vgl. auch WELLAUER, Die Bundesgerichtspraxis zur Warenumsatzsteuer, Bern 1978, Ziff. 5.2 mit weiteren Hinweisen; I. BLUMENSTEIN, Zum Begriff des umsatzsteuerpflichtigen Eigenverbrauchs, ASA 28 S. 257 ff., insbes. S. 268/9 und S. 270/1; K. AMONN, Der Eigenverbrauch in der eidgenössischen Warenumsatzsteuer, Diss. Bern 1957, S. 56/7), muss es sich bei der Vermietung der für eigene Rechnung hergestellten Bauwerke um einen Vorgang handeln, der im Geschäftsbetrieb des Grossisten entweder regelmässig vorkommt oder doch zumindest neben der Herstellung für fremde Rechnung vorkommen kann und mit dieser zusammen zum Zweck des Geschäftsbetriebs gehört (WELLAUER, Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, N. 349). Von gewerbsmässiger Herstellung von Bauwerken zum Zwecke der Vermietung kann nur gesprochen BGE 108 Ib 39 S. 43 werden, wenn der Geschäftsbetrieb der Unternehmung die Herstellung von Bauwerken zum Zwecke hat, auch wenn es sich dabei nicht um Bauwerke der gleichen Gattung handeln muss, wie sie der Grossist sonst auf Bestellung oder zum Verkauf bzw. zur Vermietung herstellt (WELLAUER, a.a.O., N. 349 Abs. 2 in Verbindung mit N. 711). Es muss sich dabei nicht um den hauptsächlichen oder auch nur vorwiegenden Zweck des Geschäftsbetriebs handeln, sondern kann auch ein blosser Nebenzweck des Geschäftsbetriebs sein. Immerhin muss dieser mit einer gewissen Regelmässigkeit verfolgt

werden (Urteil des Bundesgerichts vom 3. Mai 1968 in ASA 37 S. 53 E. 3; K. AMONN, a.a.O., S. 57; H. HEROLD, Praxis des Umsatzsteuerrechts, Art. 10 Anm. 2 S. 7, Art. 16 Anm. 1 S. 6/7 und Art. 20 Anm. 5 S. 2 und 3; H. HEROLD, Kommentar zur Eidgenössischen Warenumsatzsteuer, N. 1 zu Art. 10).

E. 3

Von einer gewerbsmässigen Herstellung der Bauwerke der zweiten Bauetappe im Rahmen eines Geschäftsbetriebs, der die Herstellung für die Vermietung der Bauwerke zum Zwecke hätte, kann beim Beschwerdeführer nicht gesprochen werden. Zwar ist der Eidgenössischen Steuerverwaltung zuzugeben, dass nach dem Ergebnis ihrer Abklärungen viel für die Annahme spricht, der Beschwerdeführer habe die Bauten der zweiten Bauetappe von vorneherein zum Zwecke der Vermietung hergestellt. Damit war aber die Herstellung der Bauwerke der sog. zweiten Bauetappe durch eigene Arbeitskräfte des Beschwerdeführers noch keineswegs Zweck seines Geschäftsbetriebs. Der Beschwerdeführer hat unwidersprochen geltend gemacht, dass er die Baumeisterarbeiten für die zweite Bauetappe nur wegen ungenügenden Bankkredits selber ausführte und nicht nur die andern Arbeitskategorien, sondern auch seine früheren Bauten ausschliesslich durch Unternehmungen des Baugewerbes ausführen liess. Sein Geschäftsbetrieb, in dem ausser ihm noch zur Zeit der Revision vom Frühjahr 1974 (offiziell) bloss ein Werkstattchef, ein Arbeiter und ein Lehrling beschäftigt waren, ist weder zum Baugewerbe zu rechnen, noch umfasst er eine betriebsinterne Bauabteilung. Man könnte höchstens die Frage aufwerfen, ob der Geschäftsbetrieb des Beschwerdeführers vorübergehend in den Jahren 1972 bis 1975 auch die gewerbsmässige Herstellung von Bauwerken zum Zwecke hatte, indem der Beschwerdeführer dem Betrieb für diese Jahre eine Art Bauabteilung angliederte. Das nahm die Eidgenössische Steuerverwaltung aber nicht an. Eine solche Annahme ginge im Falle des Beschwerdeführers auch zu weit. Denn er stellte für die BGE 108 Ib 39 S. 44 Bauarbeiten dieser Jahre lediglich einen spanischen Maurer-Vorarbeiter fest ein, während er im übrigen in- und ausländische Arbeiter vor allem in der Freizeit beizog, soweit er und seine Familienangehörigen die Arbeiten nicht allein zu verrichten vermochten. Die Bauarbeiten der zweiten Bauetappe dienten der Ausnützung des für den Landmaschinenhandel erworbenen Geschäftsgrundstücks, die damit abgeschlossen ist. Anhaltspunkte dafür, dass der Beschwerdeführer beabsichtigt, mit Kräften des eigenen Betriebs weitere Bauwerke für die Vermietung an Dritte herzustellen oder gar Bauarbeiten für Rechnung Dritter auszuführen, sind den Akten nicht zu entnehmen und werden von der Eidgenössischen Steuerverwaltung auch nicht geltend gemacht. Auch wenn die Vermietung der Bauwerke der zweiten Bauetappe auf seiner Geschäftsliegenschaft als Nebenzweck der Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers betrachtet werden kann, so fällt doch die Herstellung solcher Bauwerke nicht unter die Zwecke seines Geschäftsbetriebs und erfolgte nicht gewerbsmässig. Die Herstellung dieser Bauwerke unterliegt demnach nicht der Besteuerung als Eigenverbrauch. Es muss beim besteuerten Bezug der Baumaterialien bzw. bei der Eigenverbrauchsbesteuerung der zu Unrecht steuerfrei bezogenen Baumaterialien sein Bewenden haben, wie dies Gegenstand der Ergänzungsabrechnung vom 8. März 1974 war.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.