

# **BGer 2A.416/1999 vom 22. Februar 2001**

Bundesgericht, 2001-02-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.416\\_1999](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.416_1999)

FR: TF 2A.416/1999 du 22 février 2001

IT: TF 2A.416/1999 del 22 febbraio 2001

## **Regeste**

Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1**

3. (...)

### **E. 4**

Es wird festgestellt, dass die Gesuchstellerinnen bei der Veräusserung von gebrauchten Motorfahrzeugen die Sonderregelung des Art. 26 Abs. 7 MWSTV anwenden können, wenn (kumulativ) a) das Motorfahrzeug beim Ankauf einen Kilometerstand von mindestens 2'000 km aufwies und b) auf dem Ankaufspreis des gebrauchten Motorfahrzeuges keine Vorsteuer abgezogen werden konnte oder auf einen solchen Abzug verzichtet worden ist und c) das gebrauchte Motorfahrzeug für den Verkauf bezogen wurde, d.h. dass aa) mit dem gebrauchten Motorfahrzeug zwischen An- und Verkauf nicht mehr als 5'000 km (bis 31. Dezember 1996 2'000 km) zurückgelegt wurden und bb) das gebrauchte Motorfahrzeug zwischen An- und Verkauf nicht für die ausschliessliche Vermietung ausgesondert wurde; und d) in Inseraten, Preisanschriften und in Rechnungen nicht auf die Steuer hingewiesen worden ist.

### **E. 5**

Es wird festgestellt, dass die Lieferung von in den Betrieben der Gesuchstellerinnen tatsächlich gebrauchten Motorfahrzeugen und anderen Gegenständen, deren Bezug nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte, von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist, sofern an diesen keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Arbeiten, insbesondere Unterhalt und Reparatur, bewirkt wurden. Der Bezug und das blosses Auffüllen von Treibstoffen und Schmiermitteln sowie das Zuführen von elektrischer Energie gelten nicht als vorsteuerabzugsberechtigende Arbeiten in diesem Sinne.

### **E. 6**

Fraglich ist, welche Rechtsfolgen sich ergeben, wenn der Lieferant entgegen Art. 28 Abs. 4 MWSTV in Rechnungen, Inseraten, Offerten und dergleichen auf die Mehrwertsteuer hinweist. Die Vorinstanz (Entscheid E. 5) hat der Praxis der Beschwerdeführerin, wonach die Differenzbesteuerung dahinfällt und die Steuer vollumfänglich zu entrichten sei, wenn entgegen Art. 28 Abs. 4 MWSTV in Rechnungen auf die Steuer hingewiesen werde, die Anwendung versagt und die Beschwerde der Steuerpflichtigen in diesem Punkt geschützt. Die Vorinstanz begründet ihren Entscheid damit, dass Art. 28 Abs. 4 MWSTV die Rechnungsstellung regle (vgl. Marginalie), nicht aber die Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung sei daher nicht befugt

gewesen anzuordnen, dass die Differenzbesteuerung dahinfalle, wenn der Steuerpflichtige die Vorschrift über die Rechnungsstellung missachte. Eine solche Praxis habe steuerbegründenden, wenn nicht sogar pönalen Charakter. Widersetze sich der Steuerpflichtige Art. 28 Abs. 4 MWSTV, so sei er vielmehr auf Grund der kodifizierten strafrechtlichen Normen zu sanktionieren. Die Vorinstanz hat mithin Art. 28 Abs. 4 MWSTV, was die Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung betrifft, den Charakter einer blossen Ordnungsvorschrift zugesprochen. In dieser Hinsicht lässt sich der Entscheid der Vorinstanz nicht aufrechterhalten. Die Vorinstanz übersieht, dass Art. 28 Abs. 4 MWSTV die notwendige Ergänzung zu Art. 26 Abs. 7 MWSTV bildet und mit diesem die Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung regelt. Sofern dem Bundesrat die Kompetenz zusteht, Vorschriften über die Differenzbesteuerung aufzustellen, muss er auch zuständig sein, Vorschriften über die Rechnungsstellung zu erlassen, die erfüllt sein müssen, damit die Differenzbesteuerung angewendet werden kann. Art. 28 Abs. 4 MWSTV will bei den nach der Differenzmethode abgerechneten Geschäften einen Vorsteuerabzug wirksam verhindern, indem nicht gestützt auf Hinweise auf die Steuer ungerechtfertigte Vorsteuerabzüge und Steuerrückerstattungen geltend gemacht werden. Die Vorschrift ist zwar nicht im 4. Kapitel "Vorsteuerabzug", sondern im 3. Kapitel "Berechnung und Überwälzung der Steuer" enthalten. Mit dieser Überschrift steht jedoch Art. 28 Abs. 4 MWSTV in einem sachlichen Zusammenhang, weil es um die Rechnungsstellung geht. Aus der systematischen Stellung von Art. 28 Abs. 4 MWSTV kann deshalb nichts zu Gunsten der Auffassung der Vorinstanz abgeleitet werden. Die Vorinstanz übersieht zudem, dass die Frage, welche Folgen sich bei unrichtiger Rechnungsstellung ergeben, nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist. Die Beschwerdegegnerinnen haben die Beschwerdeführerin um einen Feststellungsentscheid ersucht und die Beschwerdeführerin hat dem Begehren entsprochen. Sie hat im Einspracheentscheid ihre Praxis zur Margenbesteuerung und zu Art. 28 Abs. 4 MWSTV festgelegt, wenn sie die Beschwerdegegnerinnen angewiesen hat, bei den nach der Differenzbesteuerung abgewickelten Geschäften in Inseraten, Preisanschriften und Rechnungen jegliche Hinweise auf die Steuer zu unterlassen. Welche Konsequenzen sich ergeben, wenn ein Steuerpflichtiger eine diesen Anforderungen nicht genügende Rechnung ausfertigt, ist im Rahmen dieses Feststellungsverfahrens nicht zu entscheiden. Hierüber ist vielmehr zu befinden, wenn sich die Frage konkret stellt. Im vorliegenden Feststellungsverfahren ist kein solcher Fall streitig. Hingegen sind bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung verschiedene Verfahren (Leistungsverfahren) hängig, bei der sich diese Frage stellt, und auch beim Bundesgericht ist inzwischen eine Beschwerde eingegangen, wo über diese Frage zu befinden ist. Es geht daher nicht an, diese Verfahren mit dem vorliegenden Feststellungsverfahren zu präjudizieren. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist somit begründet, soweit die Beschwerdeführerin verlangt, es sei festzustellen, dass für die Anwendung der Differenzbesteuerung jegliche Hinweise auf die Steuer in Inseraten, Preisanschriften und Rechnungen unterlassen werden müssen. II. Lieferung von Betriebsmitteln

## E. 7

a) Art. 14 Ziff. 20 MWSTV bestimmt: "Von der Steuer sind ausgenommen (...) 20. die Lieferungen gebrauchter Gegenstände, die ausschliesslich für eine nach diesem Artikel von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet wurden, sofern diese Gegenstände mit der Warenumsatzsteuer belastet sind oder deren Bezug nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte, sowie die Lieferungen im Betrieb gebrauchter Gegenstände, deren Bezug vom

Vorsteuerabzug ausgeschlossen war. " Art. 14 Ziff. 20 MWSTV will die Mehrfachbesteuerung der im Betrieb gebrauchten Gegenstände (Betriebsmittel) vermeiden. Sofern für diese Gegenstände bei der Anschaffung und beim Unterhalt kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte oder diese Gegenstände noch mit der Warenumsatzsteuer belastet sind, wird die Steuer nicht erhoben, wenn sie aus dem Betrieb ausgeschieden und veräussert werden. Von dieser Regelung betroffen sind in erster Linie Gegenstände (Betriebsmittel), die zur Erzielung der nach Art. 14 MWSTV von der Steuer ausgenommenen Umsätze verwendet werden, weil diese Gegenstände ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug angeschafft und unterhalten werden müssen ( Art. 13 MWSTV ). Die Vorschrift ist ferner anwendbar auf die Veräusserung (Lieferung) von Betriebsmitteln durch Betriebe, die subjektiv nicht steuerpflichtig sind, weil sie die Umsatzgrenze nicht erreichen ( Art. 17 Abs. 1 MWSTV ) oder weil sie eine nach Art. 17 Abs. 4 oder Art. 19 MWSTV von der Steuer ausgenommene Tätigkeit ausüben. Schliesslich erfasst Art. 14 Ziff. 20 MWSTV die Lieferung von Gegenständen des Geschäftsvermögens, die gemäss Art. 30 Abs. 1 lit. b MWSTV vom Vorsteuerabzug gänzlich ausgeschlossen sind, wie Motorräder ab 125 ccm, Segel- und Motorboote sowie Sportflugzeuge (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 163 Ziff. 573 ff.; s. auch Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, ad Art. 14 Ziff. 20). Die Praxis der Beschwerdeführerin geht weiter und nimmt in Anlehnung an Art. 14 Ziff. 20 MWSTV die Lieferung einer weiteren Kategorie gebrauchter Gegenstände von der Steuer aus, wenn diese aus dem Betrieb herausgenommen und veräussert werden: Nämlich Gegenstände (Betriebsmittel), bei deren Bezug ein Vorsteuerabzug deswegen nicht möglich war, weil sie von einem Privaten erworben worden sind. Dass diese Gegenstände für eine nach Art. 14 MWSTV von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet wurden, ist nicht erforderlich (vgl. das Beispiel in der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Ziff. 669: Kauf eines Computers von einer Privatperson für die Verwendung im Betrieb). Voraussetzung ist gemäss dieser Praxis jedoch, dass während der Gebrauchsdauer an diesen Gegenständen keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Unterhalts- oder sonstige Arbeiten vorgenommen werden. Auch an den in Art. 14 Ziff. 20 MWSTV ausdrücklich erwähnten Gegenständen dürfen keine Arbeiten, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ausgeführt worden sein, wie sich aus der Verordnung ergibt ( Art. 13 und 30 Abs. 1 MWSTV ). b) Auf diese Verwaltungspraxis berufen sich die Beschwerdegegnerinnen. Sie machen geltend, dass auch dann, wenn eine Garage ein gebrauchtes Motorfahrzeug von einem Privaten erwirbt, zeitweilig im Betrieb einsetzt und sodann veräussert, die Lieferung von der Steuer ausgenommen sei (vgl. vorn E. 3b). Das ist zwischen den Parteien unbestritten. Die Beschwerdegegnerinnen verlangen jedoch eine Änderung der Praxis in dem Sinne, dass die Steuerausnahme unabhängig davon, ob an diesem Motorfahrzeug zum Vorsteuerabzug berechtigte Arbeiten ausgeführt worden seien oder nicht, zum Zuge kommen müsse. Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid (E. 6) die Verwaltungspraxis nicht geprüft, weil sie der Ansicht ist, Art. 14 Ziff. 20 MWSTV sei verfassungswidrig; die Vorschrift könne nicht zur Folge haben, dass die Lieferung im Betrieb gebrauchter Gegenstände, deren Bezug nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte, von der Steuer ausgenommen sei. Bevor über die Praxis der Beschwerdeführerin zur Besteuerung von im Betrieb gebrauchten Motorfahrzeugen befunden werden kann, sind daher die Gründe zu prüfen, welche die Vorinstanz bewogen haben, Art. 14 Ziff. 20 MWSTV als verfassungswidrig zu erklären.

a) Die Vorinstanz begründet die Verfassungswidrigkeit von Art. 14 Ziff. 20 MWSTV damit, dass der Verfassungsgeber die Leistungen, die ohne Recht auf Vorsteuerabzug von der Steuer ausgenommen sind, in Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest. aBV abschliessend aufgezählt habe und der Bundesrat nicht befugt gewesen sei, eine weitere Steuerausnahme einzuführen. Richtig ist, dass nach dem System der schweizerischen Mehrwertsteuer, wie es der Bundesverfassung zugrunde liegt, Lieferungen und Dienstleistungen gegen Entgelt (Umsätze) grundsätzlich steuerpflichtig sind, sofern sie nicht von der Steuer ausgenommen oder befreit sind. Diese Gesetzestechnik liegt auch dem Art. 14 MWSTV zu Grunde, wo der Verordnungsgeber (Bundesrat) aus sozialpolitischen und kulturellen Gründen sowie aus Gründen der Zweckmässigkeit und zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen Umsätze von der Steuer ausgenommen hat (Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 132 Rz. 427). Diese Ausnahmen sind in Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest. aBV ( Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. b BV ) allgemein umschrieben und in Art. 14 MWSTV durch den Bundesrat konkretisiert worden, was aber nicht bedeutet, dass der Bundesrat im Rahmen seiner Verordnungskompetenz ( BGE 125 II 326 E. 3a) den Ausnahmenkatalog nicht ergänzen durfte. Der Bundesrat hatte die Aufgabe, eine vollständige und den verfassungsrechtlichen Prinzipien entsprechende Mehrwertsteuerordnung zu schaffen, was voraussetzt, dass er nötigenfalls in der Verfassung nicht vorgesehene Ausnahmen von der Steuer einführt. Es kann deshalb nicht gesagt werden, die Aufzählung der Steuerausnahmen in der Bundesverfassung sei eine abschliessende. So wurde in Art. 14 Ziff. 10 MWSTV das Zurverfügungstellen von Personal durch bestimmte Einrichtungen im Bereich des Gesundheitswesens, der Sozialfürsorge und Erziehung von der Steuer ausgenommen; dies im Hinblick darauf, dass Lieferungen und Dienstleistungen solcher Einrichtungen von der Steuer weitgehend ausgenommen sind (vgl. Art. 14 Ziff. 2 - 9 MWSTV ) und verhindert werden soll, dass diese Einrichtungen durch das Zurverfügungstellen von Personal für solche Tätigkeiten steuerpflichtig werden. Ferner sind auch Umsätze gemäss Art. 14 Ziff. 21 MWSTV (Lieferung von Mehrweggebinden) oder Art. 17 Abs. 4 MWSTV (Leistungen in Ausübung hoheitlicher Gewalt) von der Steuer ausgenommen, ohne dass es in der Verfassung vorgesehen wäre, was zulässig ist (vgl. BGE 125 II 480 E. 5; Pra 2000 Nr. 116 S. 679). Es ist deshalb nicht zu sehen, weshalb die Bundesverfassung dem Bundesrat verbieten sollte, eine weitere sich als notwendig erweisende Steuerausnahme einzuführen. Etwas anderes folgt auch nicht aus dem von der Vorinstanz zitierten Bundesgerichtsentscheid vom 3. März 1999 (nicht publ. ). Das Bundesgericht hat dort lediglich festgestellt, die Ausnahmeliste gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest. aBV und Art. 14 MWSTV sei abschliessend. b) Die Vorinstanz betrachtet Art. 14 Ziff. 20 MWSTV auch deshalb als verfassungswidrig, weil eine Vorschrift nicht zum Hauptzweck haben könne, was sie zum Vornherein nicht zu erfüllen vermöge. Unechte Steuerbefreiungen auf einer Zwischenstufe führten auf Grund des Vorsteuerabzugsverbots zu einer Steuerekumulation. Dieser Effekt entstehe auch bei Anwendung von Art. 14 Ziff. 20 MWSTV , wenn der Abnehmer des Gebrauchtgegenstandes steuerpflichtig sei und damit wiederum steuerbare Leistungen bewirke. Die Vorinstanz übersieht, dass die "steuerekumulierende" Wirkung nicht wegen, sondern trotz Art. 14 Ziff. 20 MWSTV eintritt. Art. 14 Ziff. 20 MWSTV nimmt die Lieferung von Gegenständen von der Steuer aus, bei denen der Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden konnte. Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges bewirkt, dass der Gegenstand immer mit einer Mehrwertsteuer belastet bleibt. Darin liegt die "steuerekumulierende" Wirkung und nicht darin, dass bei der Veräusserung des Gegenstandes nach Art. 14 Ziff. 20 MWSTV keine Steuer mehr bezahlt werden muss. Ohne

Art. 14 Ziff. 20 MWSTV käme eine weitere Steuerbelastung hinzu. Auch mit dieser Begründung kann Art. 14 Ziff. 20 MWSTV nicht als verfassungswidrig bezeichnet werden.

c) Art. 14 Ziff. 20 MWSTV will die neuerliche Besteuerung von Gegenständen, die in einem Unternehmen als Betriebsmittel verwendet wurden, verhindern, sofern auf diesen Gegenständen bei ihrem Bezug oder ihrer Anschaffung kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte oder keine Anrechnung der Warenumsatzsteuer möglich war. Das ist sicherlich ein Grund, der es rechtfertigt, dass der Bundesrat Art. 14 Ziff. 20 MWSTV in die Mehrwertsteuerverordnung aufgenommen hat. Art. 8 Abs. 2 lit. 1 ÜBBest. aBV (jetzt Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. 1 BV) erlaubt dem Bundesrat, Vereinfachungen anzuordnen, wenn sich daraus weder auf die Steuereinnahmen noch auf die Wettbewerbsverhältnisse in wesentlichem Ausmass Auswirkungen ergeben und sofern dadurch die Steuerabrechnung für andere Steuerpflichtige nicht erschwert wird. Art. 14 Ziff. 20 MWSTV ist eine solche Vereinfachung. Es ergeben sich daraus nicht in wesentlichem Ausmass Auswirkungen auf die Steuereinnahmen, sofern der Vorsteuerabzug nicht zugelassen wird, und auch die Steuerabrechnung für andere Steuerpflichtige wird dadurch nicht erschwert. Als verfassungswidrig kann diese Vorschrift nicht bezeichnet werden. Der angefochtene Entscheid ist in diesem Punkt zu korrigieren.

## **E. 9**

Es bleibt zu prüfen, ob die Praxis der Beschwerdeführerin sich halten lässt, wonach die Lieferung von im Betrieb gebrauchten Motorfahrzeugen im Sinne von Art. 14 Ziff. 20 MWSTV nur dann von der Steuer ausgenommen ist, wenn an den Motorfahrzeugen keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Arbeiten vorgenommen wurden. Die Beschwerdeführerin versteht den Begriff der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Unterhalts- und Reparaturarbeiten in einem weiten Sinn. Sie erlaubt nur, dass Treibstoffe aufgefüllt und Schmiermittel verwendet werden und elektrische Energie zugeführt wird. Alle anderen Leistungen, insbesondere Unterhaltsarbeiten (wie der komplette Ölwechsel) oder der Ersatz von Verschleisssteilen (wie Bremsbeläge oder Reifen) schliessen die Anwendung von Art. 14 Ziff. 20 MWSTV aus. Die Beschwerdegegnerinnen haben gegen diese Auslegung, die jegliche Form von Unterhaltsarbeiten verbietet, eingewendet, sie sei wirklichkeitsfremd, weil jedes Fahrzeug regelmässigen Unterhalt erfordere und der Gebrauch eines Fahrzeuges mit einem gewissen Verschleiss verbunden sei. Solche Arbeiten stünden zudem regelmässig in direktem Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen, weshalb mit dem Vorsteuerabzug keine Steuerverkürzung entstehen könne. Anders verhalte es sich nur bei wertvermehrenden Arbeiten. Der Einwand der Beschwerdegegnerinnen ist verständlich, doch ist der Zweck der Ausnahmeregelung zu beachten: Wird ein Gegenstand ausschliesslich für von der Steuer ausgenommene Umsätze im Sinne von Art. 14 MWSTV verwendet, kann auf den Unterhalts- und Reparaturleistungen kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Gleiches gilt für die in Art. 30 Abs. 1 lit. b MWSTV erwähnten Gegenstände, weil diese Bestimmung den Vorsteuerabzug für alle Steuerbeträge auf Ausgaben für Anschaffung und Unterhalt solcher Gegenstände ausschliesst. Wenn daher die Verwaltung die Steuerausnahme auf einen weiteren Tatbestand ausdehnt, ist es richtig, auch für diesen Tatbestand vorsteuerabzugsberechtigende Arbeiten zu untersagen. Die Beschwerdegegnerinnen übersehen, dass Art. 14 Ziff. 20 MWSTV nicht primär auf steuerpflichtige Garagen zugeschnitten ist. Die Ausnahmebestimmung will erreichen, dass Unternehmen, die nach Art. 14 MWSTV von der Steuer ausgenommene Umsätze tätigen oder die subjektiv nicht steuerpflichtig sind, und deren Betriebsmittel aus diesen Gründen mit der Steuer belastet sind, die Veräusserung ihrer Betriebsmitteln nicht versteuern

müssen. So verhält es sich beispielsweise bei einem Unternehmen, das mit speziell eingerichteten Fahrzeugen Krankentransporte durchführt (vgl. Art. 14 Ziff. 6 MWSTV ). Eine andere Situation liegt indessen bei einer Garage vor. Es ist bekannt, dass der Unterhalt namentlich bei nicht mehr ganz neuen Fahrzeugen einen bedeutenden Kostenfaktor darstellt, der auf den Wiederverkaufspreis durchschlagen kann. Bereits der Ersatz von Teilen, die dem Verschleiss oder der Abnutzung unterliegen, wie Bremsbeläge, Reifen oder Auspuffkomponenten kann den Wiederverkaufspreis beeinflussen, vor allem wenn solcher Unterhalt kurz vor der Veräußerung des Fahrzeuges vorgenommen wird. Würde der Verkauf eines solchen Fahrzeuges nach Art. 14 Ziff. 20 MWSTV von der Steuer ausgenommen, obschon zum Vorsteuerabzug berechtigende Arbeiten vorgenommen wurden, hätte das Steuerausfälle zur Folge, die nicht hingenommen werden können, zumal der Verordnungsgeber den Garagenbetrieben bereits mit der Möglichkeit der Differenzbesteuerung entgegengekommen ist.

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