

CH_VB JAAC 67.22 vom 29. Juli 2002

Bundesverwaltung, 2002-07-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_67.22__

FR: CH_VB JAAC 67.22 du 29 juillet 2002

IT: CH_VB JAAC 67.22 del 29 luglio 2002

Erwägungen

E. 1

Ni la teneur ni l'interprétation littérale ou historique de l'art. 39 al. 1 OTVA ne fournissent de réponse définitive à la question de la cessibilité de l'excédent d'impôt préalable (consid. 4a/aa).

E. 2

(...) 3.a. Laut Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. g Ziff. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101; Art. 8 Abs. 2 Bst. g Ziff. 1 der Übergangsbestimmungen [UeB] der alten Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 [aBV[71]]) schuldet die Steuer der Steuerpflichtige, der einen steuerbaren Umsatz bewirkt. Verwendet eben dieser Steuerpflichtige die an ihn erbrachten Leistungen für steuerbare Umsätze, so kann er in seiner Steuerabrechnung die auf ihn überwälzte Steuer von der von ihm geschuldeten Steuer als Vorsteuer abziehen (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. h Ziff. 1 BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. h Ziff. 1 UeB aBV). Ergibt sich ein Vorsteuerüberschuss zugunsten des Steuerpflichtigen, so wird ihm dieser

E. 3

gutgeschrieben oder ausbezahlt (AB 1999 N 331). Dass der Steuerpflichtige diesen Anspruch abtreten könnte, wird vom Verfassungsgeber weder ausdrücklich vorgesehen noch ausgeschlossen. Der Bundesrat hat diese Verfassungsvorgabe wie folgt umgesetzt: Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Übersteigen die abziehbaren Vorsteuern die geschuldete Steuer, so wird der Überschuss dem Steuerpflichtigen ausbezahlt (Art. 39 Abs. 1 MWSTV). Auch der Verordnungsgeber äussert sich nicht explizit zur Frage, ob der Steuerpflichtige seinen Anspruch auf Ausbezahlung der Vorsteuerüberschüsse abtreten darf. Die Verwaltung verneint praxisgemäss die Möglichkeit einer solchen Abtretung. b. Gemäss Privatrecht kann der Gläubiger eine ihm zustehende Forderung ohne Einwilligung des Schuldners an einen andern abtreten, soweit nicht Gesetz, Vereinbarung oder Natur des Rechtsverhältnisses entgegenstehen (Art. 164 Abs. 1 OR). Gelten öffentliche Rechte und Pflichten grundsätzlich als nicht übertragbar, so wird die Abtretbarkeit rein vermögensrechtlicher Ansprüche des Privaten an das Gemeinwesen dennoch bejaht, wenn sie nicht aus Gründen des öffentlichen Interesses höchstpersönlicher Art sind oder wenn nicht die Natur des Anspruchs der Abtretung entgegensteht (René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 30 B II. b). Dabei sind die Bestimmungen des Obligationenrechts über die Abtretung auf öffentlich-rechtliche Forderungen nicht direkt

anwendbar, sondern nur insofern, als sie Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes sind (BGE 111 Ib 156). Wesentlich ist der Gesichtspunkt, ob es sich um persönliche Rechtsverhältnisse handelt, bei denen es auf die subjektiven Eigenschaften und Fähigkeiten des Rechtsträgers ankommt, oder nicht. Sind vermögensrechtliche Ansprüche an das Gemeinwesen personenbezogen, sind sie nicht abtretbar (Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 295). Die Zulässigkeit der Abtretung von öffentlich-rechtlichen Forderungen ist in jedem Einzelfall aufgrund der massgebenden Gesetzesbestimmungen sowie im Blick auf Ziel und Zweck der Leistung zu beurteilen (BGE 111 Ib 157).

E. 4

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 mit Hinweisen). Diese Regeln gelten auch für die Auslegung von Verfassungsbestimmungen oder der Mehrwertsteuerverordnung. aa. Nach dem Wortlaut von Art. 39 Abs. 1 MWSTV erfolgt die Vergütung des Vorsteuerüberschusses ausdrücklich an den «Steuerpflichtigen». Gleicherweise ist das Parlament bei der Beratung über die Verfassungsbestimmungen der Mehrwertsteuer von der Erstattung des Überschusses an den «Steuerpflichtigen» ausgegangen (E. 3a hievor). Da jedoch das anwendbare Recht die Zahlung nicht «ausschliesslich» an den Steuerpflichtigen vorsieht, kann aufgrund der grammatikalischen Auslegung der Vorschrift nicht endgültig gesagt werden, der Anspruch auf Vorsteuerüberschuss sei nicht abtretbar. Ebenfalls keine abschliessende Antwort auf die Frage der Abtretbarkeit dieses Anspruches kann aus den Materialien, mithin durch eine historische Auslegung der Norm, abgeleitet werden. bb. Zu einem anderen Ergebnis führt die systematische Interpretation von Art. 39 Abs. 1 MWSTV. Diese Bestimmung ist für die Frage der Abtretbarkeit von Ansprüchen auf Vorsteuerüberschuss nicht isoliert, sondern im Kontext der Systematik der Mehrwertsteuer zu betrachten: Der Steuer unterliegen ausschliesslich durch Steuerpflichtige getätigte Umsätze (Art. 4 und 17 MWSTV). Der steuerpflichtige Leistungserbringer schuldet die Steuer auf seinem Ausgangsumsatz (vgl. Art. 26 MWSTV), wobei er - und nur er - die auf dem dafür verwendeten Eingangsumsatz lastende Steuer in Abzug bringen kann (Art. 29 MWSTV). Übersteigen die abzugsberechtigten Vorsteuern die geschuldete Steuer, so bezahlt die ESTV den Überschuss dem Steuerpflichtigen aus (Art. 39 Abs. 1 MWSTV). Zur Verjährungseinrede gegen den Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 41 MWSTV) ist die ESTV einzig gegenüber dem Steuerpflichtigen (allenfalls gegenüber den gesetzlich vorgesehenen Steuernachfolgern) berechtigt. Die ESTV kann gegenüber dem Steuerpflichtigen den Vorsteuerüberschuss mit Schulden für frühere Perioden verrechnen oder bei Steuergefährdung zur Verrechnung mit zu erwartenden Schulden für nachfolgende Perioden heranziehen (Art. 59 Abs. 1 MWSTV). Ferner kann die Verwaltung den Vorsteuerüberschuss mit Einfuhrsteuerforderungen verrechnen, selbst wenn diese noch nicht fällig sind (Art. 39 Abs. 2 MWSTV). Diese Gesetzssystematik zeigt, dass die Ausbezahlung des Vorsteuerüberschusses in ein ganzes Bündel von höchstpersönlichen Rechten und Pflichten eingebettet ist, welche einzig dem steuerpflichtigen Leistungserbringer im Subordinationsverhältnis zur ESTV zustehen bzw. obliegen. Würde der Anspruch auf Vorsteuerüberschuss aus diesem Kontext von personenbezogenen Rechten und Pflichten herausgerissen und der privatrechtlichen Abtretung auf Dritte zugänglich gemacht, bedeutete dies einen unzulässigen Eingriff ins Steuerrechtsverhältnis zwischen der ESTV und dem Steuerpflichtigen. Solches ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass der ESTV das durch den Ordnungsgeber statuierte Instrumentarium der

Verrechnung gemäss Art. 59 Abs. 1 und Art. 39 Abs. 2

E. 5

MWSTV gegenüber dem Steuerpflichtigen abhandeln käme, wenn sie aufgrund einer Abtretungsvereinbarung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Dritten an Letzteren geleistet hätte. Hinzu kommt, dass die geschuldete Steuer, die Vorsteuer und somit auch der auszubehaltende Vorsteuerüberschuss zunächst einzig aufgrund der Angaben des Steuerpflichtigen ermittelt werden (Art. 37 MWSTV). Zwar werden die Abrechnungen vor der Vergütung des Vorsteuerüberschusses durch die ESTV überprüft (Art. 50 Abs. 1 MWSTV). Trotzdem ist die Höhe des auszubehaltenden Überschusses - vorbehaltlich einer diesbezüglichen rechtskräftigen Verfügung - bis nach Ablauf der Verjährungsfrist als provisorisch zu betrachten, kann doch die ESTV beim Steuerpflichtigen jederzeit eine Betriebsprüfung vornehmen und auf Bestand und Höhe des Vorsteuerüberschusses zurückkommen (Art. 50 Abs. 2 MWSTV; vgl. auch Art. 39 Abs. 3 MWSTV). Einen rechtskräftigen Entscheid über den Vorsteuerüberschuss kann im Steuerjustizverfahren einzig der Steuerpflichtige (bzw. sein Rechtsnachfolger) erwirken. Ebenso kann die ESTV Bestand und Umfang des Überschusses kraft Hoheitsakt allein gegenüber dem Steuerpflichtigen durchsetzen. Auch diese notorische Ungewissheit über den Bestand bzw. die genaue Höhe des Vorsteuerüberschusses im Subordinationsverhältnis zwischen ESTV und Steuerpflichtigem steht der zivilrechtlichen Abtretbarkeit des Anspruchs auf einen Dritten entgegen. Schliesslich ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin Art. 23 MWSTV einer Abtretung der fraglichen Ansprüche abträglich. Diese Norm regelt die Steuernachfolge und zählt die Rechtsverhältnisse, bei denen Dritte in die Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen eintreten, abschliessend auf. Wie die Beschwerdeführerin richtig bemerkt, ist sie vorliegend nicht Steuernachfolgerin der Steuerpflichtigen R. AG geworden. Wäre mit ihr aber zusätzlich davon auszugehen, die geltend gemachte Abtretung sei dennoch zulässig, könnte die Beschwerdeführerin folglich die - noch nicht verjährten - Ansprüche auf Vorsteuerüberschuss der konkursiten R. AG gegenüber der ESTV nicht verbindlich rechtskräftig überprüfen lassen, denn auf sie fielen keine Rechte der Steuerpflichtigen, womit es ihr an der entsprechenden Aktivlegitimation fehlte. Umgekehrt könnte aus dem gleichen Grund die ESTV gegenüber der Beschwerdeführerin nicht hoheitlich durchsetzen, die an diese - aufgrund der Abtretung - ausbezahlt oder noch auszubehaltenden Guthaben der konkursiten R. AG seien weniger hoch als deklariert; sie könnte gegenüber der Beschwerdeführerin keinerlei Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis zur R. AG, namentlich bezüglich des Vorsteuerüberschusses, hoheitlich durchsetzen. Die ESTV könnte sich entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin bei vorschriftswidrigen Abrechnungen bzw. zu hoch deklarierten Steuerüberschüssen nach deren Auszahlung nicht an der Steuerpflichtigen schadlos halten, wenn diese - wie hier - in Konkurs geraten ist. Auch unter diesen Blickwinkeln ist festzustellen, dass der Vorsteuerüberschuss auf das Subordinationsverhältnis zwischen Staat und Steuerpflichtigem (allenfalls dessen Nachfolger im Sinne von Art. 23 MWSTV) beschränkt ist.

E. 6

Die systematische Auslegungsmethode führt zum Schluss, dass die durch das Mehrwertsteuerrecht vorgegebenen Eigenheiten des Rechtsverhältnisses zwischen Steuerpflichtigem und ESTV sowie die besondere, personenbezogene Natur des Vorsteuerüberschusses dessen zivilrechtliche Abtretung ausschliessen. cc. Zum gleichen

Ergebnis führt eine teleologische Auslegung von Art. 39 Abs. 1 MWSTV. Die Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer will den Endkonsum belasten und nicht den Wirtschaftsverkehr. Zu diesem Zweck entspricht es dem gesetzgeberischen Ziel, dass die Steuer für den Unternehmer neutral wirkt, indem die Belastung mit Vorsteuern im unternehmerischen Bereich mittels Vorsteuerabzug rückgängig gemacht wird. Der Unternehmer soll nur vorläufig mit der Steuer belastet und nicht deren endgültiger Träger werden. Auf diese Weise bleibt die Vorsteuer ohne Einfluss auf die Wettbewerbsverhältnisse (vgl. Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 243 f.). Die ratio legis von Art. 39 Abs. 1 MWSTV liegt folglich in erster Linie im gesetzgeberischen Bestreben, den Steuerpflichtigen nicht durch die Vorsteuerbelastung im Wettbewerb zu benachteiligen, diesem gegenüber die Neutralität der Mehrwertsteuer zu bewahren, indem der Vorsteuerüberschuss möglichst rasch vergütet wird. Um sicher zu gehen, dass der Steuerpflichtige im Wirtschaftsverkehr möglichst nicht - auch nicht nur vorübergehender - Träger der Vorsteuerbelastung wird, räumt ihm der Verordnungsgeber gar die Möglichkeit ein, seine Vorsteuern und damit auch einen allfälligen Überschuss grundsätzlich geltend zu machen, noch bevor er überhaupt die Rechnung seines Lieferanten bezahlt hat (vgl. Art. 29 Abs. 6 Bst. a MWSTV in Verbindung mit Art. 35 Abs. 1 MWSTV), d. h. bevor er mit der Eingangssteuer belastet ist. Insofern erhellt auch vor dem Hintergrund des Sinns und Zwecks von Art. 39 Abs. 1 MWSTV, dass es sich bei diesem Anspruch des Steuerpflichtigen naturgemäss um ein personenbezogenes Recht handelt. Mit diesem Instrumentarium beabsichtigt der Bundesrat die Erhaltung der Wettbewerbs- und Steuerneutralität einzig gegenüber dem steuerpflichtigen Leistungserbringer. Es ist naturgemäss dem Steuerrechtsverhältnis zwischen ESTV und Steuerpflichtigem vorbehalten und wird dadurch einer zivilrechtlichen Abtretung unzugänglich. b. Während weder der Wortlaut noch die Entstehungsgeschichte von Art. 39 Abs. 1 MWSTV eine eindeutige Antwort auf die Frage nach der Abtretbarkeit von Ansprüchen auf Vorsteuerüberschuss zulassen, ergeben sowohl die systematische als auch die teleologische Auslegung einwandfrei, dass die ESTV mit Recht die in Rede stehenden Vorsteuerüberschüsse der R. AG auszahlt und das behauptete Abtretungsgeschäft unbeachtet liess. Die zivilrechtliche Abtretung von Ansprüchen auf Ausbezahlung des Vorsteuerüberschusses ist aufgrund des speziellen Steuerrechtsverhältnisses zwischen der ESTV

E. 7

und dem Steuerpflichtigen im Mehrwertsteuerrecht sowie aufgrund der besonderen, personenbezogenen Natur des Vorsteuerüberschusses ausgeschlossen. 5. Unter diesen Umständen kann offen bleiben, wie es sich mit den weiteren Streitpunkten zwischen den Verfahrensbeteiligten verhält (z. B. formelle Erfordernisse der Abtretung; Verletzung von Vorschriften des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889 [SchKG], SR 281.1) durch die Abtretung). Die Beschwerde ist abzuweisen. (...) [71] 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

E. 8

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali

digitali JAAC 67.22 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 29. Juli 2002 i.S. O. AG [SRK 2001-085] In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 2003 Année Anno Band 67 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 005 933 Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert. Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale. Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.

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