

JAAC 67.48

Entscheidung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 26. September 2002 in Sachen E. [SRK 2001-109]

Impôt sur le chiffre d'affaires. Objet du litige. Succession fiscale d'une raison individuelle. Accord sur le paiement par acomptes. Abus de droit.

Art. 12 al. 3 AChA.

- En l'espèce, le recours étend l'objet du litige de manière inadmissible, dans la mesure où il remet en question l'assujettissement subjectif, qui a déjà été examiné par décision entrée en force (consid. 1c/bb.).

- Sous le régime de l'AChA, il n'y a pas succession fiscale, lorsqu'une société anonyme reprend les actifs et les passifs d'une raison individuelle (consid. 2b).

- Si l'Administration fédérale des contributions et une société anonyme ont passé un accord sur le paiement par acomptes, par lequel cette dernière s'est également engagée à éteindre la dette fiscale d'une raison individuelle, il y aurait abus de droit si cet accord ne s'appliquait pas (consid. 3a).

Warenumsatzsteuer. Streitgegenstand. Steuernachfolge einer Einzelfirma. Abzahlungsvereinbarung. Rechtsmissbrauchsverbot.

Art. 12 Abs. 3 WUStB.

- Vorliegend dehnt die Beschwerde den Streitgegenstand insofern unzulässig aus, als sie die subjektive Steuerpflicht in Frage stellt, die schon rechtskräftig überprüft worden ist (E. 1c/bb).

- Unter dem Regime des WUStB ist bei einer Übernahme von Aktiven und Passiven einer Einzelfirma durch eine Aktiengesellschaft letztere nicht Steuernachfolgerin (E. 2b).

- Liegt eine Abzahlungsvereinbarung der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit einer Aktiengesellschaft vor, aufgrund welcher sich letztere auch zur Tilgung der Steuerschuld einer Einzelfirma verpflichtet, so wäre es rechtsmissbräuchlich, wenn diese Vereinbarung nicht gelten sollte (E. 3a).

Imposta sulla cifra d'affari. Oggetto litigioso. Successione fiscale di una ditta individuale. Accordo per il pagamento di acconti. Divieto dell'abuso di diritto.

Art. 12 cpv. 3 DCA.

- Nella fattispecie, il ricorso estende in modo inammissibile l'oggetto litigioso, nella misura in cui mette in discussione l'assoggettamento fiscale soggettivo che è già stato esaminato ed è stato oggetto di una decisione cresciuta in giudicato (consid. 1c/bb).

- Nel regime del DCA, non vi è successione fiscale nel caso di assunzione di attivi e passivi di una ditta individuale da parte di una società anonima (consid. 2b).

- Se vi è un accordo sul pagamento di acconti fra l'Amministrazione federale delle contribuzioni e una società anonima, sulla base del quale quest'ultima si impegna anche all'estinzione del debito fiscale di una ditta individuale, vi sarebbe un abuso di diritto se questo accordo non venisse applicato (consid. 3a).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. E. war als Einzelfirma seit dem 1. Januar 1988 als Grossist im Sinne von Art. 8 und 9 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUStB, BS 6 173) im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register für Steuerpflichtige eingetragen. Am 6. Juni 1995 gründete der Steuerpflichtige die E. M. AG, welche die Einzelfirma aufgrund eines Sacheinlagevertrages übernahm.

B. Die ESTV führte bei E. eine Kontrolle im Sinne von Art. 35 WUStB betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1988 bis 2. Quartal 1993 durch. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 17. Dezember 1993 forderte die ESTV aufgrund dieser Kontrolle vom Steuerpflichtigen Warenumsatzsteuern zuzüglich Verzugszins nach. In der Folge schrieb die Verwaltung E. drei Beträge gut. Am 3. Juni 1998 schloss die ESTV mit der E. M. AG eine Abzahlungsvereinbarung u. a. betreffend Warenumsatzsteuerschulden ab.

C. Am 28. Oktober 1998 erliess die ESTV einen Entscheid im Sinne von Art. 5 WUStB und bestätigte die noch offene Steuerforderung. Gegen diesen Entscheid liess E. mit Eingabe vom 20. November 1998 Einsprache erheben.

D. Mit Einspracheentscheid vom 6. Juni 2001 wies die Verwaltung die Einsprache ab. Als Begründung führte sie im Wesentlichen an, dass ihr Vorgehen gemäss Abzahlungsvereinbarung gerechtfertigt sei. Trotz

Übernahme der Einzelfirma durch die E. M. AG sei der Einsprecher Schuldner sämtlicher Steuerschulden der aufgelösten Einzelfirma geblieben, es liege weder eine Steuersukzession noch eine Steuersubstitution vor.

E. Mit Eingabe vom 6. Juli 2001 führt E. gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 6. Juni 2001 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit dem Begehren, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und die ESTV anzuweisen, die ganze Steuerschuld zurückzuerstatten. Zudem sei der Entscheid der ESTV vom 28. Oktober 1998 aufzuheben, eventuell nichtig zu erklären.

Aus den Erwägungen:

1.a.-c.aa. (...)

bb. Anfechtungsobjekt ist im vorliegenden Fall der Einspracheentscheid vom 6. Juni 2001, der einzig die Höhe der Steuer für die betreffenden Steuerperioden, insbesondere in Bezug auf die fragliche Steuernachfolge, zum Streitgegenstand hat.

In einem Urteil vom 23. August 2001 (2A.122/2001, in Sachen S., E. 2b und c) hat das Bundesgericht festgestellt, das Gebot der Prozessökonomie verlange, dass die SRK auf neue Argumente der Parteien eingehe, sofern diese Vorbringen sonst allenfalls einen Revisionsgrund darzustellen vermöchten. Aufgrund der Rechtsanwendung von Amtes wegen habe die SRK zumindest jene Fragen zu klären, die sich aufgrund der Parteivorbringen oder anderer sich aus den Akten ergebenden Anhaltspunkte stellen.

Der vorliegende Sachverhalt lässt sich indes nicht mit demjenigen, der dem genannten Urteil des Bundesgerichts vom 23. August 2001 zugrunde gelegen hat, vergleichen. Ging es dort darum, ob die subjektive Steuerpflicht in Bezug auf das Merkmal der Selbständigkeit gegeben ist, so führt der Beschwerdeführer hier vor der SRK an, seine Einzelfirma habe lediglich Arbeitskräfte zur Verfügung gestellt, so dass er gar nicht steuerpflichtig gewesen sei. Er dehnt mit seiner Beschwerde den Streitgegenstand in unzulässiger Weise aus (vgl. auch Entscheid der SRK vom 12. Oktober 1999, publiziert in [VPB 64.48](#) E. 2b). Prozessökonomische Gründe, in Bezug auf die subjektive Steuerpflicht auf die Beschwerde einzutreten, sind hier nicht ersichtlich. Vielmehr ist aufgrund der Akten davon auszugehen, dass die subjektive Steuerpflicht von der ESTV bereits in einem rechtskräftigen Entscheid vom 22. Januar 1993 überprüft worden ist. Daran ändert auch das vom Beschwerdeführer angerufene Urteil des Obergerichts L. vom 26. September 1995 in Sachen E. M. AG nichts, da der diesem Urteil zugrunde liegende Sachverhalt nicht Gegenstand des Entscheids der ESTV vom 22. Januar 1993 war. Soweit zudem die Rückerstattung weiterer, nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides bildender Steuern verlangt wird, so geht auch dieses Begehren über den Streitgegenstand hinaus.

Nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet somit die vom Beschwerdeführer in Frage gestellte subjektive Steuerpflicht und der damit verbundene Eintrag im Steuerregister. Auf die Beschwerde hat die SRK somit insofern nicht einzutreten. Da aber hier die vor der Vorinstanz streitige Steuernachfolge nach Ansicht des Beschwerdeführers gegeben ist, ist auf die im Übrigen form- und fristgerecht (Art. 50 ff. des Bundesgesetzes vom

20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG], SR 172.021). eingereichte Beschwerde insoweit einzutreten, als mit ihr die diesbezügliche Überprüfung des angefochtenen Einspracheentscheides verlangt wird.

2.a. Nach Art. 8 Abs. 1 WUSTB ist steuerpflichtig, wer als Grossist im Inland Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet (Bst. a) oder wer, ohne Grossist zu sein, während einer Steuerperiode insgesamt für mehr als 1'000 Franken Erzeugnisse der inländischen Urproduktion von Lieferanten bezieht, die nicht Grossisten sind (Bst. b). Als Grossist gilt grundsätzlich der Händler oder der Hersteller, der jährlich im Inland für mehr als 35'000 Franken Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet (Art. 9 Abs. 1 Bst. a und b WUSTB), oder der Händler oder Hersteller, der sich freiwillig als Grossist registrieren lässt (Art. 9 Abs. 1 Bst. c WUSTB).

b. Überträgt eine juristische Person Aktiven und Passiven auf eine andere juristische Person, so ist die von ihr geschuldete Steuer von der übernehmenden juristischen Person zu entrichten (Art. 12 Abs. 3 WUSTB). Bei Übernahme der Aktiven und Passiven einer Einzelfirma durch eine Aktiengesellschaft ist letztere nicht Steuernachfolgerin. Art. 12 Abs. 3 WUSTB darf nämlich nicht auf andere Fälle angewendet werden (vgl. unveröffentlichter Entscheid der SRK vom 10. November 1999 in Sachen M. [SRK 1999-071], E. 2c). Die Steuersukzession kommt ihrer Natur nach zudem nur dann in Betracht, wenn das Steuersubjekt vor Erfüllung seiner Verpflichtungen wegfällt. Ist eine natürliche Person steuerpflichtig, so fällt das Steuersubjekt nicht schon dann weg, wenn sie ihr Geschäft mit Aktiven und Passiven auf einen anderen überträgt, sondern erst, wenn sie stirbt. Erst ihr Tod begründet daher eine Steuersukzession, nämlich die der Erben (Art. 12 Abs. 1 WUSTB). Art. 181 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR], SR 220) ist im Übrigen unmassgeblich (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 45 S. 541).

3.a. Im vorliegenden Fall hält der Beschwerdeführer dafür, nicht die Einzelfirma, sondern die E. M. AG schulde die fragliche Warenumsatzsteuer für die betreffenden Steuerperioden. Dies folge aus der Übernahme der Einzelfirma durch die E. M. AG mittels Sacheinlagevertrag als Tatbestand einer Steuernachfolge wie der Abzahlungsvereinbarung vom 3. Juni 1998 mit der ESTV.

aa. Einerseits ist nach der in der Frage der Steuernachfolge unter dem Regime der Warenumsatzsteuer unzweideutigen Rechtsprechung bei Übernahme der Aktiven und Passiven einer Einzelfirma durch eine AG letztere nicht Steuernachfolgerin, handelt es sich bei der Einzelfirma doch nicht um eine juristische Person (E. 2b hiervor). Im Übrigen ist davon auszugehen, dass eine Gründung mit Sacheinlage entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers noch keine Übernahme von Aktiven und Passiven darstellt.

bb. Andererseits sieht die Abzahlungsvereinbarung vom 3. Juni 1998 zwischen der ESTV und der E. M. AG im Wesentlichen vor, dass sich letztere zur ratenweisen Begleichung der eigenen Steuerschuld und derjenigen des Beschwerdeführers verpflichtet. Wie gesehen, liegt hier zwar keine Steuernachfolge im Sinne von Art. 12 WUSTB vor. Aber ausgehend vom Rechtsmissbrauchsverbot, welches nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts als Teil des Grundsatzes von Treu und Glauben

anzusehen ist (vgl. *Ulrich Häfelin/Georg Müller*, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3. Aufl., Zürich 1998, Rz. 597 ff. mit Hinweisen), ist es hier als rechtsmissbräuchlich anzusehen, wenn der Beschwerdeführer aus der Abzahlungsvereinbarung vom 3. Juni 1998 nichts für sich ableiten kann. Wenn für den Übergang eines Steuerrechtsverhältnisses durch so genannte Substitution auch grundsätzlich eine gesetzliche Grundlage zu fordern ist, so kann es hier nicht der Zweck dieser Anforderung sein, die inhaltlich klare Vereinbarung vom 3. Juni 1998 zwischen der ESTV und der E. M. AG zu vereiteln. Aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Steuersukzession nach Warenumsatzsteuerrecht erscheint es zudem als nicht ausgeschlossen, dass die ESTV einer Übernahme einer Steuerschuld einer Einzelfirma durch eine AG zustimmen kann (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 29. Mai 2000 [2A.79/1999, in Sachen R.E. AG, E. 2c *in fine*]). Hier liegt nicht lediglich eine Zustimmung der ESTV zur Schuldübernahme, sondern sogar eine Vereinbarung mit der E. M. AG als Übernehmerin der Steuerschulden der Einzelfirma des Beschwerdeführers vor. Demnach ist davon auszugehen, dass das Steuerrechtsverhältnis auf die E. M. AG übergegangen ist, mit der Folge, dass der Beschwerdeführer nicht mehr Schuldner dieser Steuerforderungen der ESTV ist. Die Beschwerde erweist sich somit als begründet.

b. Nach dem Gesagten erübrigt es sich auf das weitere Vorbringen des Beschwerdeführers einzugehen, ob die Steuerschuld der Einzelfirma als älteste Schuld durch die Teilzahlungen bereits getilgt sei oder nicht. Die Frage der Tilgung der fraglichen Steuerschulden bildet nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, nachdem die E. M. AG (bzw. deren Rechtsnachfolgerin) als Steuerschuldnerin anzusehen ist.

4. Demzufolge ist die Beschwerde gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. (...)

JAAC 67.48 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 26. September 2002 in Sachen E. [SRK 2001-109]

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	150 006 017

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.