Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1474/2012

Urteil vom 7. November 2012

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

A._____ GmbH,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Saldosteuersatz/Dienstleistungsbezug aus dem Ausland (1. Semester 2006 bis und mit 2. Semester 2009).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ GmbH (Beschwerdeführerin) ist seit dem 1. Januar 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Am 14. September 1995 bewilligte ihr die ESTV die Abrechnung der Mehrwertsteuer nach der Saldosteuersatzmethode und nach vereinnahmten Entgelten. Am 23. März 2011 führte die ESTV bei der Beschwerdeführerin eine Mehrwertsteuerkontrolle über die Steuerperioden 1. Semester 2006 bis und mit 2. Semester 2009 durch. Dabei stellte die ESTV fest, dass die Beschwerdeführerin Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland nicht deklariert hatte, weshalb sie mit Einschätzungsmitteilung vom 13. Mai 2011 Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 27'688.-- zuzüglich Verzugszinsen, laufend ab dem 31. August 2008, nachbelastete. Eine dagegen gerichtete Einsprache wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 15. Februar 2012 ab.

B.
Gegen den Einspracheentscheid vom 15. Februar 2012 erhebt die A._____ GmbH mit Eingabe vom 13. März 2012 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie habe zwar in den Jahren 2006 bis 2009 einen Saldosteuersatz von 5,2% angewendet. Im Endeffekt aber hätte ihrer Ansicht nach die damit ermittelte Steuer möglichst genau derjenigen entsprechen müssen, die nach der effektiven Abrechnungsmethode geschuldet gewesen wäre. Nun würden ihr für nicht deklarierte Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland Fr. 27'688.30 nachbelastet, so dass die gesamte «Steuerbelastung» für die Jahre 2006 bis 2009 Fr. 55'531.30 und nicht – wie nach der effektiven Methode – Fr. 40'677.-- betrage. Aufgrund der Saldosteuersatzmethode bestehe folglich eine Mehrbelastung von Fr. 14'854.30. Der von der ESTV wegen nicht deklarierter Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland nachgeforderte Betrag von Fr. 27'688.30 sei daher um die Differenz, das heisst um den Betrag von Fr. 14'854.30, auf Fr. 12'834.-- zu reduzieren.

C.
Die ESTV teilte mit Schreiben vom 25. April 2012 mit, sie verzichte auf eine Vernehmlassung.

D.
Auf weitere Eingaben und Vorbringen der Parteien wird – sofern entscheidwesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]; zur Frage der funktionellen Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts in Zusammenhang mit Einschätzungsmitteilungen vgl. statt aller: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5105/2011 vom 19. Juli 2012 E. 1.2.2 und A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 1.2).

Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Der vorliegende Sachverhalt, der die Steuerperioden 1. Semester 2006 bis und mit 2. Semester 2009 betrifft, ist damit materiell nach dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) zu beurteilen. Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG grundsätzlich auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen Verfahren – und damit auch auf das vorliegende – anwendbar.

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101] und Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Die Erhebung der Mehrwertsteuer erfolgt namentlich nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität mit Anrechenbarkeit der Vorsteuer sowie unter Berücksichtigung der Überwälzbarkeit und der Wirtschaftlichkeit der Erhebung (Art. 1 Abs. 2 aMWSTG).

2.2 Der Vorsteuerabzug, der ein zentrales Element des Mehrwertsteuersystems darstellt, bewirkt, dass der Unternehmer nur seinen Nettoumsatz

versteuern muss, obgleich die Bemessungsgrundlage das Gesamtentgelt ohne Umsatzsteuer ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_653/2008 vom 24. Februar 2009 E. 6.3; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., N 1360; zum neuen Recht: ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2012, 3. Aufl., N 1471 ff. und N 1620). Der Vorsteuerabzug ist nichts anderes als das Gegenstück zur Ausgangsumsatzsteuer. Infolge der Trennung zwischen Ausgangsumsatzsteuer und Vorsteuer sind beim steuerpflichtigen Unternehmer die beiden Bereiche voneinander zu trennen und unabhängig voneinander zu ermitteln (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N 1362).

2.3 Als Ausnahme von dieser sogenannt effektiven Methode hat der Gesetzgeber in Art. 59 aMWSTG die Saldosteuersatzmethode eingeführt. Damit kann im Sinne einer Vereinfachung der Ausgangsumsatz mit einem Saldosteuersatz multipliziert werden, ohne dass die Vorsteuerbetreffnisse separat ermittelt werden müssen (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N 129). Die anwendbaren Saldosteuersätze stellen Pauschalsätze dar, die aufgrund von Erfahrungswerten aus den jeweiligen Branchen bestimmt werden. Entsprechend variieren die Saldosteuersätze denn auch je nach Branche bzw. Tätigkeit. Da sie sämtliche Vorsteuerabzüge abgelten, werden sie zur Kompensation reduziert festgesetzt (Urteil des Bundesgerichts 2C_653/2008 vom 24. Februar 2009 E. 6.3). Arithmetisch betrachtet widerspiegelt der Saldosteuersatz die Differenz zwischen dem Steuersatz und dem – aus mittelfristiger Sicht – vermuteten Anteil an vorsteuerbelasteten Aufwendungen und Investitionen. Im Endeffekt sollte die nach der Saldosteuersatzmethode ermittelte Steuer möglichst genau der nach der effektiven Abrechnungsmethode geschuldeten Steuer entsprechen. Bei der Einzelfallbetrachtung muss dies jedoch nicht zutreffen. So kann der zur Anwendung kommende pauschale Vorsteuerabzug – bei dessen Festlegung die ESTV von einer durchschnittlichen Vorsteuerbelastung einer ganzen Branche resp. Geschäftstätigkeit ausgeht – den individuellen Verhältnissen jeder steuerpflichtigen Person kaum vollständig gerecht werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6602/2010 vom 11. Januar 2011 E. 3.2.2 mit Hinweisen).

2.4 Die Saldosteuersatzmethode wurde bereits im zeitlichen Anwendungsbereich der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) zugelassen. Das Bundesgericht hat denn auch bereits in einem Entscheid zur aMWSTV festgehalten, dass mit der

Saldosteuersatzmethode den Steuerpflichtigen mit kleinen bis mittleren Unternehmen entgegengekommen und ihnen unverhältnismässiger administrativer Aufwand erspart werden soll, wobei die Steuerpflichtigen selber wählen könnten, ob sie im ordentlichen Verfahren oder nach Saldosteuersätzen abrechnen würden. Doch sei der Abrechnungsart mit Saldosteuersätzen aufgrund der Pauschalierung eine gewisse Ungenauigkeit zwingend immanent, auch wenn die ESTV den anwendbaren Saldosteuersatz bzw. den eingerechneten Vorsteuerabzug aufgrund der jeweiligen branchenspezifischen Besonderheiten festlege (Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 9.1).

2.5 Weiter stellte das Bundesgericht fest, dass selbst dann, wenn der Steuerpflichtige die Saldosteuersatzmethode nur unter Vorbehalt angewendet wissen wollte, eine rückwirkende Änderung der Abrechnungsart ausgeschlossen sei (BGE 126 II 443 E. 9). Das Bundesgericht begründete dies damit, dass der Zweck der Abrechnung mit Pauschalsteuersätzen in einer administrativen und nicht in einer finanziellen Erleichterung für den Steuerpflichtigen bestehe (BGE 126 II 443, E. 9; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5620/2008 vom 11. November 2009 E. 2.4 und A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.3.2).

3.

3.1 Vorliegend ist nicht strittig, dass die ESTV der Beschwerdeführerin bereits am 14. September 1995 die Abrechnung der Mehrwertsteuer nach der Saldosteuersatzmethode bewilligte. Auch nicht strittig ist, dass mit dieser Methode alle Vorsteuern im Sinne einer Pauschale abgegolten sind (vgl. Art. 59 Abs. 2 aMWSTG letzter Satz) und zwar auch solche, die der Beschwerdeführerin aufgrund eines entgeltlichen Bezugs von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Art. 5 Bst. d aMWSTG) im Reverse-Charge-Verfahren entstanden bzw. im Rahmen einer Kontrolle nachbelastet wurden (Art. 24 aMWSTG in Verbindung mit Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Sodann ergibt sich aus der Beschwerde, dass die Aufrechnung von Mehrwertsteuern für nicht deklarierte Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland im Umfang von Fr. 27'688.-- anerkannt wird und die Beschwerdeführerin (zu Recht) nicht mehr bestreitet, dass hierfür der Normalsatz von 7.6% und nicht der Saldosteuersatz von 5.2% anzuwenden war.

3.2 Strittig ist hingegen, ob die Beschwerdeführerin nachträglich auf die effektive Methode wechseln kann, da sie damit offensichtlich einen höheren Vorsteuerabzug geltend machen könnte. Ihre Auffassung, dass im

Endeffekt die nach der Saldosteuersatzmethode ermittelte Steuer möglichst genau derjenigen zu entsprechen habe, die nach der effektiven Abrechnungsmethode geschuldet wäre, ist zwar grundsätzlich korrekt, doch bezieht sich dies entgegen der offensichtlichen Meinung der Beschwerdeführerin nicht auf eine Einzelfallbetrachtung (siehe oben E. 2.3). Die Idee der Saldosteuersatzmethode ist nicht, dass im Nachhinein die «günstigere» Methode gewählt werden kann, sondern dass ein für die Branche generell (und nicht im Einzelfall, also eben gerade nicht effektiv) kalkulierter Vorsteuerabzugsschlüssel angewendet wird. Die Beschwerdeführerin kann in Anwendung der Saldosteuersatzmethode gleich viel, weniger oder allenfalls mehr Vorsteuern geltend machen, als sie dies bei der Anwendung der effektiven Methode hätte tun können. Dass sie allenfalls eben auch weniger Vorsteuern geltend machen kann, hat sie mit der auf ihr eigenes Bestreben erfolgenden Anwendung der Saldosteuersatzmethode in Kauf genommen. Sie konnte dafür im Gegenzug von administrativen Erleichterungen profitieren. Fraglich ist vorliegend, weshalb sich die Beschwerdeführerin der Saldosteuersatzmethode unterstellen liess, wenn sie – für Vergleichszwecke – die Vorsteuern offensichtlich ohnehin effektiv ermittelte. Es sei jedoch in diesem Zusammenhang nochmals auf die unter E. 2 hiervor erwähnte höchstrichterliche Rechtsprechung hingewiesen, wonach ein späterer Wechsel der Methode mit Rückwirkung nicht in Frage kommt, um so mehr, als die «Spielregeln» im Voraus bekannt waren und der Zweck der Abrechnung mit Saldosteuersätzen in einer administrativen und nicht in einer finanziellen Erleichterung für den Steuerpflichtigen besteht.

4.

Aufgrund vorstehender Ausführungen ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. _____; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo Urban Broger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: