Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1608/2006
{T 0/2}

Urteil vom 8. Mai 2007

Mitwirkung: Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Daniel Riedo, Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident). Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

X._____, ...
Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz

betreffend
Mehrwertsteuer (MWSTG; 2. Quartal 2005).

Sachverhalt:

A. Die X._____ mit Sitz in A._____ war ab dem 1. September 2004 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) unter der Nummer ... im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Zweck der Gesellschaft war die Ausführung von geologischen und bautechnischen Bohrarbeiten aller Art; sie kann sich an Firmen mit gleichem oder ähnlichem Zweck beteiligen sowie Liegenschaften erwerben, verwalten oder veräussern. Die Verwaltung hat der Mehrwertsteuerpflichtigen am 22. November 2004 die Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten bewilligt.

Gemäss Fusionsvertrag vom 28. Juni 2006 wurde die X._____ mit Aktiven und Passiven durch die Y._____ mit dem ursprünglichen Sitz in Fiesch, ab 8. Juni 2006 in A._____, übernommen. Mit den neuen Statuten vom 28. Juni 2006 änderte die Y._____ die Firma in X._____. Die (alte) X._____ wurde ebenfalls am 28. Juni 2006 im Handelsregister gelöscht. Mit Statutenänderung vom 20. November 2006 verlegte die (neue) X._____ den Sitz nach B._____. Hauptzweck dieser Gesellschaft ist der Betrieb eines Gipser- und Malergeschäftes (Verputz und Isolierarbeiten sowie Leichtbau und Stuckaturen) sowie die Ausführung von geologischen und bautechnischen Bohrarbeiten aller Art. Die Gesellschaft kann auch Maschinen, Inventar und Mobilien kaufen, mieten, verkaufen und vermieten, insbesondere für den Tiefbau bzw. den Tiefgrundbau. Sie kann sich an anderen Unternehmungen beteiligen und überhaupt alle Geschäfte tätigen, die dem Zweck der Gesellschaft dienlich sind.

B. Für die Steuerperiode 3. Quartal 2004 (Zeitraum vom 1. bis 30. September 2004) errechnete die X._____ in ihrer Mehrwertsteuerabrechnung vom 19. November 2004 ein Guthaben aus deklarierten Vorsteuern von Fr. 30'461.50. Nach Korrekturen stellte die ESTV am 18. März 2005 eine Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... aus, in der sie den zulässigen Vorsteuerabzug auf Fr. 6'983.40 festsetzte. Diesen Betrag verrechnete die ESTV mit den zu Unrecht deklarierten Vorsteuern und zahlte ihn am 23. März 2005 der X._____ aus. Diese EA blieb unangefochten.

C. Für die Abrechnungsperiode 2. Quartal 2005 (Zeitraum vom 1. April bis 30. Juni 2005) deklarierte die X._____ in der Mehrwertsteuer-abrechnung vom 15. Juli 2005 einen an die ESTV zu leistenden Mehrwert-steuerbetrag von Fr. 6'269.05. Sie blieb die Bezahlung dieses Betrages jedoch schuldig, weshalb die Verwaltung am 9. Januar 2006 einen förm-lichen Entscheid erliess, wonach die X._____ Fr. 6'269.05 zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 1. September 2005 zu zahlen hatte. Gleichzeitig hob sie den Rechtsvorschlag gegen den Zahlungsbefehl Nr. ... vom 1. Dezember 2005 des Betreibungsamts ... auf.

D. Die X._____ reichte gegen diesen Entscheid am 8. Februar 2006 bei der ESTV Einsprache ein mit der Begründung, die angefochtene Verfügung sei nicht gerechtfertigt. Tatsache sei, dass die X._____ noch ein Guthaben

aus der Mehrwertsteuerabrechnung bei der Verwaltung habe. Die Differenz rühre offensichtlich daher, dass die ESTV den Vorsteuerabzug, den die X._____ zurecht vornahm, nicht akzeptiere. Es liege deshalb eine zulässige Verrechnung vor. Die X._____ begründete jedoch nicht weiter, aus welcher Abrechnung ihr ein Guthaben zustehen sollte.

E. Die ESTV verpflichtete die X._____ im Einspracheentscheid vom 16. Mai 2006 zur Zahlung von Fr. 6'269.05 Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszinsen seit dem 1. September 2005 für die Steuerperiode 2. Quartal 2005 (Zeitraum vom 1. April 2005 bis 30. Juni 2005). Das Guthaben der X._____ aus dem 4. Quartal 2005 im Betrag von Fr. 5'269.35 wurde an die Mehrwertsteuerschuld angerechnet und der Rechtsvorschlag im Umfang des Restbetrages aufgehoben. Die Verwaltung behielt sich eine Kontrolle vor; der Mehrwertsteuerpflichtigen wurden keine Verfahrenskosten auferlegt, eine Parteientschädigung wurde nicht zugesprochen.

F. Mit Eingabe vom 14. Juni 2006 erhob die X._____ (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 16. Mai 2006 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) mit folgenden Anträgen:

"1. Der angefochtene Entscheid (recte: Einspracheentscheid) sei soweit aufzuheben, als die Einsprache der X._____ nicht gutgeheissen worden ist.

2. Es sei festzustellen, dass die X._____ auch für das zweite Quartal 2005 (1. April 2005 bis 30. Juni 2005) keine Mehrwertsteuer schuldet, weil sie vollständig durch Verrechnung untergegangen ist.

3. Dementsprechend sei Ziff. 2 des angefochtenen Entscheides (recte: Einspracheentscheides) soweit aufzuheben, als darin von einer Schuld mit Zinspflicht der Beschwerdeführerin ausgegangen wird.

4. Ziffer 3 des Entscheides (recte: Einspracheentscheides) sei vorbehaltlos aufzuheben.

5. Entgegen Ziff. 6 des Entscheides (recte: Einspracheentscheides) sei der Einsprecherin auch für das erstinstanzliche Verfahren eine angemessene Partei- und Anwaltskostenentschädigung zuzusprechen.

6. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (amtliche Kosten und Parteikosten) zu Lasten des Staates."

Zur Begründung führte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, der Vorsteuerabzug sei im Widerspruch zum geltenden Recht von der Verwaltung nicht akzeptiert worden. Dafür habe die ESTV keine Begründung genannt, sodass es der Beschwerdeführerin nicht möglich sei, inhaltlich dazu Stellung zu nehmen.

G. Die ESTV beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 4. September 2006, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen. Die Verwaltung bringt insbesondere vor, Streitgegenstand bilde der Einspracheentscheid vom 16. Mai 2006. Aufgrund der Begründung der Beschwerde müsse davon ausge-

gangen werden, dass sich die Verrechnungseinrede der Beschwerdeführerin auf die EA Nr. ... vom 18. März 2005 betreffend das 3. Quartal 2004 beziehe. Diese sei von der Beschwerdeführerin jedoch nie bestritten worden, weshalb zu diesem Punkt kein begründeter Entscheid bzw. Einspracheentscheid vorliege. Die ESTV habe sich deshalb auf die nicht bestrittene EA Nr. ... verlassen können. Sie werde jedoch nach Abschluss des vorliegenden Verfahrens sowohl die Einsprache vom 8. Februar 2006 als auch die Beschwerde vom 14. Juni 2006 als Bestreitung der EA Nr. ... entgegennehmen und einen diesbezüglichen Entscheid treffen. Die Beschwerdeführerin habe zwar die Einrede der Verrechnung erhoben, aber nicht erwähnt, welches "Guthaben" sie denn an ihre Mehrwertsteuerschuld für das 2. Quartal 2005 angerechnet haben möchte. Das Guthaben aus dem 4. Quartal 2005 im Betrag von Fr. 5'269.35 sei im angefochtenen Einspracheentscheid berücksichtigt worden.

H. Mit Schreiben vom 9. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren übernommen hat.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1. Das Bundesverwaltungsgericht ist nach Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) seit dem 1. Januar 2007 zur Entscheidung in der vorliegenden Streitsache zuständig. Die Beschwerde vom 14. Juni 2006 gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 16. Mai 2006 wurde seinerzeit frist- und formgerecht bei der SRK eingereicht. Die Beschwerdeführerin ist nach Art. 48 Abs. 1 Bst. b und c des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) zur Beschwerde legitimiert. Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 500.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die Beschwerde ist mithin einzutreten.

2. Die Beschwerdeführerin anerkennt das Guthaben der ESTV gemäss der Mehrwertsteuerabrechnung für das 2. Quartal 2005 (Zeitraum vom 1. April bis 30. Juni 2005) nach der Verrechnung ihres eigenen Guthabens gemäss der Mehrwertsteuerabrechnung für das 4. Quartal 2005 (Zeitraum vom 1. Oktober bis 31. Dezember 2005) von Fr. 999.70, macht aber geltend, die Verwaltung habe zu Unrecht ihren Vorsteuerabzug nicht akzeptiert. Sie beruft sich dabei – ohne dies in der Begründung zur Beschwerde vom 14. Juni 2006 auszuführen – offenbar auf die EA Nr. ... vom 18. März 2005, in der die ESTV deklarierte Vorsteuern im Umfang von Fr. 23'478.-- nicht anerkannt hatte.

2.1 Nach der Einreichung einer Quartalsabrechnung durch den Mehrwertsteuerpflichtigen kann die ESTV eine Überprüfung nach Art. 62 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (Mehrwert-

steuergesetz, MWSTG, SR 641.20) vornehmen. Diese Kontrolle bezieht sich auf die zu zahlende Steuer und auf die Vorsteuer; sie schliesst mit einer EA, wenn der bezahlte Mehrwertsteuerbetrag zu niedrig oder mit einer Gutschrift (GS), wenn der bezahlte Mehrwertsteuerbetrag zu hoch war (ISABELLE HOMBERGER GUT, in: mwst.com, Basel 2000, Art. 47 Rz. 5). Die EA ist nach der Praxis der ESTV und der Rechtsprechung keine Verfügung im Sinn von Art. 5 VwVG (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Bern 2003 Rz. 1678; Entscheid der SRK vom 31. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.6 E. 2b/bb; BVGer vom 28. Februar 2007 [A-1366/2006] E. 2.2 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts), sondern vielmehr eine amtliche Mitteilung der Verwaltung und erwächst mangels Verfügungscharakter nicht in Rechtskraft (vgl. zum Ganzen auch: GERHARD SCHAFROTH/THOMAS P. WENK, Selbstveranlagung und Ergänzungsabrechnung, in: Der Schweizer Treuhänder [ST], Ausgabe 10/1998, S. 1167 ff.). Sie eröffnet auch kein Rechtsmittelverfahren. Eine EA kann jederzeit zu Gunsten oder zu Ungunsten der Mehrwertsteuerpflichtigen abgeändert werden, sofern die Mehrwertsteuerabrechnung nicht bereits Gegenstand eines in Rechtskraft erwachsenen Entscheids im Sinne von Art. 63 MWSTG war oder die Steuer verjährt ist (vgl. dazu Entscheid der SRK vom 17. Juli 2001, veröffentlicht in VPB 66.43 E. 3a, mit weiteren Hinweisen). Falls der Mehrwertsteuerpflichtige mit der EA oder mit der GS nicht einverstanden ist, kann er nach Art. 63 Abs. 1 Bst. a und c MWSTG einen förmlichen Entscheid verlangen (vgl. HOMBERGER GUT, a.a.O., Art. 63 Rz. 15). Dieser Entscheid eröffnet den Weg der Einsprache an die ESTV nach Art. 64 Abs. 1 MWSTG. Deren Einspracheentscheid kann an das Bundesverwaltungsgericht weitergezogen werden. Solange aber der Mehrwertsteuerpflichtige keinen förmlichen Entscheid verlangt, darf die ESTV davon ausgehen, dass die EA bzw. die GS korrekt und akzeptiert ist.

2.2 Die ESTV hat mit der EA Nr. ... vom 18. März 2005 die Abrechnung der Beschwerdeführerin vom 19. November 2004 für das 3. Quartal 2004 (Zeitraum vom 1. bis 30. September 2004) korrigiert und den gesamten von ihr anerkannten Vorsteuerüberschuss von Fr. 6'983.50 am 23. März 2005 ausbezahlt. Die Beschwerdeführerin verlangte über diese EA keinen förmlichen Entscheid der ESTV nach Art. 63 Abs. 1 Bst. a und c MWSTG. Die Beschwerdeführerin verlangt im vorliegenden Verfahren einzig die Verrechnung der im Übrigen unbestrittenen MWST-Forderung mit Vorsteuerguthaben den Zeitraum vom 1. bis 30. September 2004 betreffend. Gemäss Art. 125 Ziff. 3 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR, SR 220) können Private ihre Forderungen gegenüber dem Gemeinwesen nur verrechnen, sofern das Gemeinwesen zustimmt (vgl. auch ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 806). Die ESTV hat stillschweigend einer Verrechnung nicht zugestimmt, indem für sie die Sache nach der Auszahlung des als zulässig anerkannten Vorsteuerabzugs von Fr. 6'983.40 (EA Nr. ... vom 18. März

2005) abgeschlossen war. Es stellt sich deshalb die Frage, ob die ESTV allenfalls zu Unrecht einer Verrechnung der Steuerforderungen nicht zustimmte.

3.

3.1 Unter dem Anfechtungs- oder Beschwerdeobjekt ist der Gegenstand des Anfechtungsverfahrens, das heisst der angefochtene Akt der Verwaltung, zu verstehen. Angefochten wird ein Hoheitsakt bei einer staatlichen Instanz (der Beschwerdeinstanz; vgl. René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1996, Rz. 963 ff.). Das Anfechtungsobjekt, das heisst die Verfügung oder der Entscheid der unteren Instanz, bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt. Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Entscheid der Eidgenössischen Personalrekurskommission [PRK] vom 8. November 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.52 E. 2).

3.2 Streitgegenstand in der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist demzufolge das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Nicht die Verfügung selbst ist also Streitgegenstand (sie bildet das Anfechtungsobjekt), sondern das in der Verfügung geregelte oder zu regelnde, im Beschwerdeverfahren noch streitige Rechtsverhältnis. Anfechtungsobjekt und Streitgegenstand sind identisch, wenn die Verwaltungsverfügung insgesamt angefochten wird. Bezieht sich demgegenüber die Beschwerde nur auf einen Teil des durch die Verfügung bestimmten Rechtsverhältnisses, gehören die nicht beanstandeten Teilaspekte des verfügungsweise festgelegten Rechtsverhältnisses zwar wohl zum Anfechtungs-, nicht aber zum Streitgegenstand (BGE 110 V 51 E. 3c; Rhinow/Koller/Kiss, a.a.O., Rz. 899 ff.).

3.3 Der Streitgegenstand darf nicht über das Anfechtungsobjekt hinausgehen. In der streitigen öffentlichen Rechtspflege erscheint vor allem wichtig, dass der Prozess auf den Streitgegenstand beschränkt ist (die Rechtsmittelinstanz hat keine allgemeine Aufsicht über die Verwaltung); im Laufe des Beschwerdeverfahrens darf der Streitgegenstand nicht erweitert und qualitativ verändert werden. Er kann sich höchstens verengen und um nicht mehr strittige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten. Gegenstände, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen; sonst würde in die funktionelle Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen. Das bedeutet auch, dass die Rechtsmittelinstanz im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens die Verfügung nur insoweit überprüfen darf, als sie angefochten ist (BGE 131 II 203 E. 3.2; Entscheid der SRK vom 18. Januar 1999, veröffentlicht in VPB 63.78 E. 2; vgl. auch Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, Rz. 403 ff.; André Moser, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.13 mit

weiteren Hinweisen).

3.4 Im vorliegenden Fall ist das Anfechtungsobjekt der Einspracheentscheid der ESTV vom 16. Mai 2006, der wiederum aufgrund einer Einsprache gegen den Entscheid der Verwaltung vom 9. Januar 2006 ergangen ist, über die Mehrwertsteuerabrechnung der Beschwerdeführerin betreffend das 2. Quartal 2005 (Zeitraum vom 1. April bis 30. Juni 2005). Streitgegenstand ist damit die Frage, ob die Beschwerdeführerin aus dieser Abrechnungsperiode noch Mehrwertsteuern schuldet. Nicht zum Streitgegenstand gehört nach den obigen Ausführungen hingegen die EA Nr. ... vom 18. März 2005 über die Abrechnungsperiode 3. Quartal 2004 (Zeitraum vom 1. bis 30. September 2004), denn darüber hat die ESTV noch nicht rechtskräftig entschieden (vgl. oben E. 2.2). Deshalb kann über die Möglichkeit, das diesbezüglich behauptete, aber durch die ESTV korrigierte Vorsteuerguthaben der Beschwerdeführerin zu verrechnen, nicht im vorliegenden Beschwerdeverfahren entschieden werden.

3.5 Aus diesem Grund ist die Beschwerde abzuweisen.

4. Die ESTV weist die Beschwerdeführerin in ihrer Vernehmlassung vom 4. September 2006 zu Recht in ein separates Verfahren; die Verwaltung wird gestützt auf die Einsprache vom 8. Februar 2006 und die Beschwerde vom 14. Juni 2006 bereffend die EA Nr. ... vom 18. März 2005 einen Entscheid nach Art. 63 Abs. Bst. c MWSTG fällen, der dann einem eigenen Einsprache- bzw. Beschwerdeverfahren unterliegen wird. Sollte sich durch die Kontrolle oder in einem Einsprache- bzw. Beschwerdeverfahren zeigen, dass die ESTV den durch die Beschwerdeführerin deklarierten Vorsteuerabzug zu Unrecht nicht im vollen oder im gesetzlich erforderlichen Umfang gewährt hat, wird sie eine Nachzahlung leisten, die nach Art. 48 Abs. 4 MWSTG mit einem Vergütungszins, dessen Höhe dem Verzugszins entspricht, ausgerichtet wird.

5. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde in allen Punkten abzuweisen ist. Dies betrifft auch den Antrag der Beschwerdeführerin, ihr sei für das Einspracheverfahren vor der ESTV eine Parteientschädigung zuzusprechen.

   Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten zu tragen. Die Verfahrenskosten werden in Anwendung von Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 500.-- festgesetzt und mit dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung ist der Beschwerdeführerin aus denselben Gründen nicht auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 500.-- werden der X._____

auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 500.-- verrechnet.

3. Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4. Dieses Urteil wird eröffnet:

   - der Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der Kammerpräsident: Der Gerichtsschreiber:

Thomas Stadelmann Johannes Schöpf

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und m und Art. 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: