Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-8637/2007
{T 0/2}

Urteil vom 9. Juli 2008

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X._____ GmbH, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (4. Quartal 2006); Höhe der Steuerschuld; Wiedererwägung.

Sachverhalt:

A.
Die X. ... ist im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Mit dem Entscheid vom 17. September 2007 legte die ESTV die Steuerschuld der X. für das 4. Quartal 2006 (1. Oktober bis 31. Dezember 2006) auf Fr. 4'339.25 nebst Verzugszins von 5% ab dem 1. März 2007 fest und hob den Rechtsvorschlag gegen den Zahlungsbefehl Nr. ... des Betreibungsamts ... in diesem Umfang auf.

B.
Dagegen erhob die X. am 1. Oktober 2007 Einsprache mit der Begründung, die Steuerschuld werde nicht bestritten; bestritten werde aber die Rechtsöffnung. Für das 2. und 3. Quartal 2006 habe sie den Betrag von Fr. 16'000.-- einbezahlt. Gemäss dem Einspracheentscheid vom 24. Mai 2007 habe die ESTV die Steuerschuld für die besagte Periode von Fr. 16'000.-- auf Fr. 6'442.95 reduziert. Entsprechend seien Fr. 9'557.05 zuviel bezahlt worden. Die Steuerschuld von Fr. 4'339.25 für das 4. Quartal 2006 sei mit diesem Guthaben zu verrechnen.

Die ESTV forderte mit dem Schreiben vom 24. Oktober 2007 die X. auf, die Zahlung von Fr. 16'000.-- zu belegen. Mit dem Schreiben vom 26. Oktober 2007 machte die X. geltend, für die Abrechnungsperioden 4. Quartal 2005 und 1. Quartal 2006 Fr. 13'757.55 bezahlt, aber nur Fr. 9'911.55 abgerechnet zu haben, und für das 2. bis 3. Quartal 2006 Fr. 7'246.05 bezahlt und Fr. 6'442.95 abgerechnet zu haben.

Am 31. Oktober 2007 teilte die ESTV der Steuerpflichtigen mit, für die Steuerperioden 4. Quartal 2005 und 1. Quartal 2006 liege nach der von ihr geltend gemachten Zahlung von Fr. 13'757.55 kein Guthaben vor, da diese Zahlung die geschuldete Steuer gemäss der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 930181 und dem diese bestätigenden Entscheid vom 23. Oktober 2006 im Umfang von Fr. 13'000.-- zuzüglich Verzugszins, Betreibungskosten und betreibungsamtliche Inkassogebühren (total Fr. 13'757.55 ergebend) decke. Die Abrechnungen für diese Perioden seien zu spät eingereicht worden und eine Wiedererwägung sei von der ESTV abgelehnt worden. Die Zahlung für die Steuerperioden 2. und 3. Quartal 2006 in der Höhe von Fr. 7'246.05 decke ebenfalls die geschuldete Steuer gemäss der EA Nr. 930191 über

Fr. 16'000.--, minus die aufgrund der nachträglich eingereichten Abrechnungen für diese Steuerperioden über Fr. 6'442.95 erfolgten Gutschrift (GS) Nr. 072624 über Fr. 9'557.05, zuzüglich Verzugszins, Verfahrenskosten, Zahlungsbefehlskosten und betreibungsamtliche Inkassogebühren (total Fr. 7'246.05); es resultiere damit kein Überschuss. Die im Schreiben vom 1. Oktober 2007 geltend gemachte Zahlung der Beschwerdeführerin von Fr. 16'000.-- habe diese nicht belegt.

Im Schreiben vom 5. November 2007 an die ESTV wiederholte die Steuerpflichtige die Angaben im Schreiben vom 26. Oktober 2007, nämlich für das 4. Quartal 2005 bis 3. Quartal 2006 insgesamt Fr. 21'003.60 an die ESTV bezahlt zu haben, während die Abrechnungen für diese Quartale nur Fr. 16'354.50 betrügen. Daraus resultiere ein Guthaben zu ihren Gunsten von Fr. 4'648.95 [recte Fr. 4'649.10], welches mit dem 4. Quartal 2006 zu verrechnen sei.

C.
Im Einspracheentscheid vom 15. November 2007 wies die ESTV die Einsprache ab, stellte fest, dass die Steuerpflichtige der ESTV für das 4. Quartal 2006 Fr. 4'339.25 Mehrwertsteuer nebst Verzugszins schulde und zu bezahlen habe, und hob den Rechtsvorschlag gegen den Zahlungsbefehl Nr. 20713785 auf.

D.
Am 10. Dezember 2007 machte die X. gegenüber der ESTV schliesslich ein Guthaben von Fr. 3'088.45 geltend und forderte eine korrigierte Rechnung für das 4. Quartal 2006. Der genannte Betrag ergab sich aus dem bereits mit Schreiben an die ESTV vom 5. November 2007 geltend gemachten Guthaben von Fr. 4'649.10 abzüglich der von der ESTV geforderten Verzugszinsen, Verfahrenskosten, Betreibungskosten und Inkassogebühren von Fr. 1'560.65.

Die ESTV leitete das Schreiben als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiter, das die X. (Beschwerdeführerin) aufforderte, die Beschwerde mit einer Begründung zu ergänzen. Mit der Eingabe vom 22. Januar 2008 machte die Beschwerdeführerin wie bereits im Verfahren vor der ESTV geltend, sie habe bis zum Ende des 3. Quartals 2006 den Betrag von Fr. 21'003.60 überwiesen. Abgerechnet habe sie jedoch nur Fr. 16'354.50, was ein Guthaben von Fr. 4'649.10 ergebe. Die aufgelaufenen Kosten und Gebühren betrügen Fr. 1'560.65, welche mit dem Guthaben zu verrechnen seien. Damit sei der Betrag von Fr. 3'088.45 an das 4. Quartal 2006 anzurech-

nen, woraus sich ein Guthaben zugunsten der Mehrwertsteuer von Fr. 1'250.80 ergebe.

E.
Die ESTV beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 14. März 2008, die Beschwerde unter Kostenfolge abzuweisen. Das angebliche Steuerguthaben von Fr. 3'088.45 sei die Differenz zwischen der gemäss Entscheid der ESTV vom 23. Oktober 2006 rechtskräftig verfügten Steuerforderung von Fr. 13'000.-- für die Steuerperioden 4. Quartal 2005 und 1. Quartal 2006 und der von der Beschwerdeführerin für diese Perioden selbst deklarierten Steuerschuld in der Höhe von Fr. 9'911.55. Die Beschwerdeführerin habe die Abrechnungen für die Steuerperioden 4. Quartal 2005 und 1. Quartal 2006 erst nach Ablauf der Rechtsmittelfrist gegen den Entscheid der ESTV vom 23. Oktober 2006 eingereicht, weswegen dieser in Rechtskraft erwachsen sei. Die ESTV habe diese Abrechnungen vom Mai 2007 als Wiedererwägungsgesuch entgegengenommen und die Beschwerdeführerin am 16. Mai 2007 aufgefordert, bis zum 16. Juni 2007 alle fehlenden Abrechnungen (4. Quartal 2005) einzureichen und eine rechtsgültig unterschriebene Bilanz und Erfolgsrechnung für die Jahre 2005 und 2006 beizulegen. Da die Beschwerdeführerin die einverlangten Unterlagen (Bilanz und Erfolgsrechnung für die Jahre 2005 und 2006) nicht fristgerecht eingesandt habe, sei die ESTV mit dem Schreiben vom 18. Juni 2007 auf die Prüfung einer allfälligen Korrektur nicht eingetreten. Die Steuerschuld für die Steuerperioden 4. Quartal 2005 und 1. Quartal 2006 betrage deshalb Fr. 13'000.-- (zuzüglich Zins und Verfahrens- und Betreibungskosten) und nicht Fr. 9'911.55. Die Beschwerdeführerin habe deshalb zu Recht Fr. 13'757.55 bezahlt.

F.
Auf die weiteren Begründungen der Parteien wird das Bundesverwaltungsgericht, soweit notwendig, in den Erwägungen Bezug nehmen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

2.

2.1

2.1.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum neuen Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2.Aufl., Bern 2003, Rz. 1680 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar des

Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [Kommentar EFD], S. 38). Ein Verstoss des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer gefährdet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.1, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.1, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.2, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.2, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen).

2.1.2 Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV nach Art. 60 MWSTG eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor. Eine Ermessenstaxation ist somit immer dann nötig, wenn eine steuerpflichtige Person ihren Obliegenheiten zur Mitwirkung nicht ordnungsgemäss nachkommt und entweder überhaupt keine, oder aber unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen führt (Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 190 Rz. 1). Die Ermessenseinschätzung ist deshalb auch logische Folge von Art. 62 MWSTG, der die ESTV beauftragt, die Erfüllung der den Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten zu überprüfen (Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in ASA 69 S. 519).

2.2 Gemäss Art. 63 Abs. 1 Bst. d MWSTG trifft die ESTV von Amtes wegen oder auf Verlangen der steuerpflichtigen Person alle Entscheide zur Steuererhebung, wenn die steuerpflichtige Person die Steuer nicht entrichtet. Die Entscheide der ESTV können innert 30 Tagen nach der Eröffnung mit Einsprache angefochten werden; nach Ablauf dieser Zeit werden sie rechtkräftig (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 991).

2.3 Mit dem Wiedererwägungsgesuch wird eine Verwaltungsbehörde ersucht, eine von ihr erlassene und formell rechtskräftige Anordnung nochmals zu überprüfen und sie entweder aufzuheben oder durch eine für den Gesuchsteller günstigere zu ersetzen (Ursina Beerli-Bonorand, Die ausserordentlichen Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, Zürich 1985, S. 49). Im Gegensatz zur Revision ist das Gesuch grundsätzlich ein formloser Rechtsbehelf und es besteht in der Regel kein Anspruch darauf, dass die Behörde auf das Wiedererwägungsgesuch eintritt (Entscheid der Schweizerischen

Asylrekurskommission vom 11. November 1994, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 60.37 E. 1.b.; ATTILIO R. GADOLA, Das verwaltungsinterne Beschwerdeverfahren, Zürich 1991, S. 166; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1832). Das Wiedererwägungsgesuch ist damit auch an keine Formen und Fristen gebunden; es erlaubt grundsätzlich die Rüge sämtlicher Mängel einer erstinstanzlichen Verfügung. Das Bundesgericht leitet unabhängig von der gesetzlichen Regelung direkt aus Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) einen Anspruch auf Eintreten auf ein Wiedererwägungsgesuch ab in Fällen, in denen sich die Umstände seit dem ersten Entscheid wesentlich geändert haben oder wenn der Gesuchsteller erhebliche Tatsachen oder Beweismittel namhaft macht, die im früheren Verfahren nicht bekannt waren oder die schon damals geltend zu machen für ihn unmöglich war oder keine Veranlassung bestand (BGE 120 Ib 46, BGE 118 Ib 137, BGE 113 Ia 152; RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Rz. 596). Die erste der beiden Voraussetzungen betrifft die nachträgliche Fehlerhaftigkeit einer Verfügung. Bei der zweiten Voraussetzung geht es um einen ursprünglichen Fehler der Verfügung; in diesem Fall ist der Anspruch auf Eintreten auf ein Wiedererwägungsgesuch insbesondere dann von praktischer Bedeutung, wenn ein entsprechender gesetzlicher Revisionsgrund fehlt (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1833; BEERLI-BONORAND, a.a.O., S. 51; Entscheid der Eidgenössischen Personalrekurskommission vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.124 E. 4 b/bb). Das Wiedererwägungsgesuch kann jedoch nicht dazu dienen, im ersten Verfahren versäumte oder unterlassene Mitwirkungspflichten gleichsam zu heilen und Tatsachen vorzubringen, die die Partei seinerzeit ins Verfahren einzubringen Anlass gehabt hätte (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2D_45/2008 vom 8. Mai 2008 E. 2.1.2; BGE 127 I 133 E. 6, 124 II 1 E. 3a).

2.4 Die Verrechnung einer Forderung gegenüber dem Gemeinwesen mit einer öffentlich-rechtlichen Forderung des Gemeinwesens nach Art. 125 Ziffer 3 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) gegen den Willen der Verwaltung ist nicht möglich (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1403/2006 vom 5. Juli 2007 E. 1.4; vgl. auch HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 806).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist die Steuerforderung der ESTV für die Steuerperiode 4. Quartal 2006 (Zeit vom 1. Oktober bis 31. Dezember 2006) in der Höhe von Fr. 4'339.25 nebst 5% Verzugszins ab dem 1. März 2007 nicht streitig. Streitig ist lediglich, ob der Beschwerdeführerin aus der Steuerperiode 4. Quartal 2005 bis 1. Quartal 2006 (Zeit vom 1. Oktober 2005 bis 31. März 2006) ein Steuerguthaben von Fr. 3'088.45 zustehe, das sie mit ihrer Steuerschuld (teilweise) verrechnen kann.

3.2 Da die Beschwerdeführerin ihrer Pflicht zur Selbstveranlagung (oben, E. 2.1.1) für die Steuerperiode 4. Quartal 2005 bis 1. Quartal 2006 (Zeit vom 1. Oktober 2005 bis 31. März 2006) nicht rechtzeitig nachgekommen ist und die Abrechnungen nicht zeitgerecht eingereicht hat, hat die ESTV zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen (oben, E. 2.1.2) und den Betrag von Fr. 13'000.-- durch pflichtgemässe Schätzung ermittelt. Die Beschwerdeführerin hat den entsprechenden Entscheid vom 23. Oktober 2006 (oben, E. 2.2) nicht angefochten; er ist damit in Rechtskraft erwachsen.

Erst viel später – im Mai 2007 – hat die Beschwerdeführerin Abrechnungen eingereicht. Sie hat jedoch die weiteren, von der ESTV am 16. Mai 2007 geforderten Unterlagen, nämlich die Bilanz und Erfolgsrechnung für die Jahre 2005 und 2006 nicht nachgereicht. Die ESTV ist deshalb auf das Wiedererwägungsgesuch nicht eingetreten. Das ist nicht zu beanstanden, weil die Beschwerdeführerin zunächst ohnehin keinen Anspruch darauf hatte, dass ihre verspäteten Abrechnungen als Wiedererwägungsgesuch behandelt würden; weder hatten sich die Umstände seit dem Entscheid vom 23. Oktober 2006 wesentlich geändert noch hat die Beschwerdeführerin erhebliche Tatsachen oder Beweismittel namhaft gemacht, die im früheren Verfahren nicht bekannt waren oder die schon damals geltend zu machen für sie unmöglich war oder keine Veranlassung bestand (oben, E. 2.3). Das Wiedererwägungsgesuch sollte ihr vielmehr dazu dienen, im ersten Verfahren versäumte oder unterlassene Mitwirkungspflichten gleichsam zu heilen und Tatsachen vorzubringen, die sie rechtzeitig ins Verfahren einzubringen Anlass gehabt hätte. Die ESTV durfte ihr Eintreten auf das Wiedererwägungsgesuch deshalb ohne weiteres davon abhängig machen, dass die Beschwerdeführerin vollständige Unterlagen innerhalb einer vorgegebenen Frist einreichte, was sie jedoch versäumte. Die ESTV hat deshalb den Entscheid vom 23. Oktober 2006 zu Recht nicht in Wiedererwägung gezogen bzw. aufgehoben, weswegen die B-

eschwerdeführerin für das 4. Quartal 2005 und das 1. Quartal 2006 Mehrwertsteuern von Fr. 13'000.--, Verzugszinsen, Kosten des Zahlungsbefehls und betreibungsamtliche Inkassogebühren von insgesamt Fr. 13'757.55 zu Recht bezahlt hat und kein Guthaben gegenüber der ESTV besitzt; ihre Mehrwertsteuerschuld für die besagten Perioden beträgt nicht lediglich Fr. 9'911.55 (gemäss ihren Abrechnungen). Damit erübrigt sich die Frage der Zulässigkeit einer Verrechnung.

4.
Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 700.-- festgesetzt und mit dem Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 700.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 700.-- verrechnet.

3.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Markus Metz	Sonja Bossart

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: