Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-5620/2008
{T 0/2}

Urteil vom 11. November 2009

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richter Thomas Stadelmann,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Vorsteuerabzug.

Sachverhalt:

A.
A._____ führt im Kanton Aargau eine Schreinerei. Seit 1. Januar 1995 ist er bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. In der Zeit vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000 rechnete er nach der Saldosteuersatzmethode ab; seit dem 1. Januar 2001 verwendet er die effektive Methode.

B.
In der Abrechnung über das 2. Quartal 2007 machte A._____Vorsteuern auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand in der Höhe von Fr. 34'653.40 geltend. Eine Nachfrage der ESTV ergab, dass die geltend gemachten Vorsteuern den im Jahr 2000 erfolgten Bau eines Wohn- und Geschäftshauses betrafen. In der Folge wies die ESTV A._____ darauf hin, dass aufgrund der dannzumal angewendeten Saldosteuersatzmethode die Vorsteuern bereits pauschal abgegolten seien und ein weiterer Vorsteuerabzug nicht in Frage komme.

C.
Nach diversen Korrespondenzen, Gesprächen und mündlichen Erläuterungen stellte die ESTV mit Entscheid vom 16. Januar 2008 fest, dass A._____ für die Steuerperiode 2. Quartal 2007 Fr. 34'653.-- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins seit 30. August 2007 zu bezahlen habe. Eine hiergegen erhobene Einsprache hiess die ESTV mit Einspracheentscheid vom 4. Juli 2008 teilweise gut und reduzierte die Steuerschuld auf Fr. 690.75. Dem Einsprecher seien – so die Begründung der ESTV – seine in der Abrechnung für das 2. Quartal 2007 geltend gemachten Vorsteuern in der Höhe von Fr. 34'653.-- gar nie ausbezahlt worden. Folglich bedürfe es auch keiner Rückforderung.

D.
Gegen den Einspracheentscheid vom 4. Juli 2008 erhob A._____ (ab hier auch Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 3. September 2008 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er machte im Wesentlichen eine Verletzung von Treu und Glauben geltend. Die Mitarbeitenden der ESTV hätten ihm durch bewusst falsche und unvollständige Aussagen enormen Schaden zugefügt. Er habe, so seine sinngemässe Argumentation, die Nachfrage der ESTV als Zusage aufgefasst und auffassen dürfen, wonach ihm eine Steuergutschrift zustehe.

E.
Mit Zwischenverfügung vom 9. Oktober 2008 hat das Bundesverwaltungsgericht ein Gesuch des Beschwerdeführers um Gewährung unentgeltlicher Rechtspflege abgewiesen.

F.
Die ESTV beantragte mit Eingabe vom 12. März 2009 die Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten des Beschwerdeführers abzuweisen. Im Übrigen verzichtete sie darauf, sich vernehmen zu lassen.

G.
Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidwesentlich, in den 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]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) in Kraft getreten. Soweit sich der vorliegende Sachverhalt vor Inkrafttreten des MWSTG zugetragen hat, ist die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV von 1994, AS 1994 1464) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

Zwar hat der Beschwerdeführer die strittigen Vorsteuerbeträge in der Abrechnung über das 2. Quartal 2007 in Abzug gebracht, doch betreffen sie materiell die Zeit vor dem 1. Januar 2001. Entsprechend ist die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges nach der MWSTV zu beurteilen, von welcher das nunmehr geltende MWSTG diesbezüglich aber nicht wesentlich abweicht.

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 MWSTG). 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 MWSTG).

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., Rz. 1360). Der Vorsteuerabzug ist prinzipiell nichts anderes als das Gegenstück zur Ausgangsumsatzsteuer. Infolge der Trennung zwischen Ausgangsumsatzsteuer und Vorsteuer sind beim steuerpflichtigen Unternehmer die beiden Bereiche voneinander zu trennen; sie müssen unabhängig voneinander ermittelt werden (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1362). Als Ausnahme von dieser sogenannt effektiven Methode hat der Gesetzgeber in Art. 59 MWSTG die Saldosteuersatzmethode eingeführt. Damit kann im Sinne einer Vereinfachung der Umsatz mit einem Saldosteuersatz multipliziert werden, ohne dass die Vorsteuerbetreffnisse separat ermittelt werden müssen (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 129). Die anwendbaren Saldosteuersätze stellen Pauschalsätze dar, die aufgrund von Erfahrungswerten aus den jeweiligen Branchen bestimmt werden. Entsprechend variieren die Saldosteuersätze je nach Branche bzw. Tätigkeit. Da sie auch sämtliche Vorsteuerabzüge abgelten, werden sie zur Kompensation reduziert festgesetzt (Urteil des Bundesgerichts 2C_653/2008 vom 24. Februar 2009 E. 6.3).

2.3 Während das MWSTG mit dem erwähnten Art. 59 die Saldosteuersatzmethode ausdrücklich vorsieht, enthielt die bis Ende des Jahres 2000 geltende MWSTV keine ausdrückliche Regelung derselben. Dennoch wurde die Saldosteuersatzmethode bereits unter dem Regime der MWSTV, und zwar gestützt auf deren Art. 47 Abs. 3, angewendet. Der erwähnte Artikel sah vor, dass die ESTV, so dem Steuerpflichtigen aus der genauen Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuer

wesentlichen Tatsachen übermässige Umtriebe erwuchsen, Erleichterungen gewähren oder eine annäherungsweise Ermittlung der Steuer zulassen konnte, sofern sich dadurch kein namhafter Steuerausfall oder -mehrertrag, keine beachtenswerte Verzerrung der Wettbewerbsverhältnisse und keine übermässige Erschwerung der Steuerabrechnung für andere Steuerpflichtige und für die Steuerkontrolle ergab. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) als Vorgängerorganisation des Bundesverwaltungsgerichts hat ausdrücklich festgehalten, dass die ESTV berechtigt ist bzw. war, Saldosteuersätze vorzusehen und die Modalitäten eines Wechsels der Abrechnung mit Saldosteuersätzen zur effektiven Abrechnungsart zu regeln (Entscheid der SRK 1998-177 vom 24. Juni 1999, publiziert in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.11 E. 3c).

2.4 Sodann hat das Bundesgericht zu Art. 47 Abs. 3 MWSTV 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. Der letztgenannten Abrechnungsart sei 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). 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).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer die Anwendung der Saldosteuersatzmethode einstweilen selber beantragt hat, diese für ihn bis Ende des Jahres 2000 Anwendung gefunden und sodann, per 1. Januar 2001, ein Wechsel zur effektiven Abrechnungsart stattgefunden hat. Fraglich ist vorliegend einzig, ob bezüglich eines Umsatzes, welcher bereits mit einem Saldosteuersatz

belegt worden ist, noch (weitere) Vorsteuerabzüge geltend gemacht werden können. Dies ist klarerweise zu verneinen, berücksichtigt doch die Saldosteuersatzmethode bereits die gesamten in den Bezügen von Waren, Dienstleistungen, Betriebsmitteln und Investitionsgütern sowie in den Gemeinkosten enthaltenen Vorsteuern im Sinne einer Pauschale.

3.2 Zur Illustration sei der Beschwerdeführer auf das von der ESTV in der Spezialbroschüre Nr. 03 («Saldosteuersätze») auf S. 9 angeführte Beispiel hingewiesen. Demnach wird einer Architektin der Saldosteuersatz von 6% bewilligt. Die Architektin erzielte einen Umsatz von Fr. 215'200.-- inklusive 7.6% MWST (bzw. Fr. 200'000.-- exkl. MWST). Ihr Umsatz inkl. MWST wird nun mit dem Saldosteuersatz von 6% multipliziert, was eine Steuerschuld von Fr. 12'912.-- ergibt. Den Kunden hat die Architektin jedoch MWST in der Höhe von 15'200.-- (200'000.-- x 7.6%) fakturiert. Mit der Differenz von Fr. 2'288.-- (15'200.-- abzüglich Fr. 12'912.--) sind die Vorsteuern, welche die Architektin zum Beispiel für den Bezug von Informatikdienstleistungen zu tragen hatte, pauschal abgegolten. Es ginge nicht an, dass die Architektin die pauschal berücksichtigten Vorsteuern in einer späteren Steuerperiode erneut zum Abzug bringen könnte.

3.3 Was der Beschwerdeführer diesbezüglich vorbringt, dringt nicht durch. Weshalb ihm für im Jahr 2000 getätigte Aufwendungen trotz damaliger Anwendung der Saldosteuersatzmethode der Vorsteuerabzug gewährt werden soll, ist nicht nachvollziehbar. Immerhin hat sich der Beschwerdeführer mit seiner Erklärung vom 20. Dezember 1994 und mit Wirkung per 1. Januar 1995 selber der Saldosteuersatzmethode unterstellt, notabene unter ausdrücklicher Erklärung, die Bestimmungen der Broschüre über die Saldosteuersätze befolgen zu wollen. Dass der Beschwerdeführer im Nachgang feststellt, es wäre ihn günstiger gekommen, hätte er bereits im Jahr 2000 die effektive Methode angewendet, mag ihm zwar als ärgerlich erscheinen, ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass die «Spielregeln» im Voraus bekannt waren. Im Übrigen konnte der Beschwerdeführer auch von den administrativen Vorteilen der Saldosteuersatzmethode profitieren. Er sei in diesem Zusammenhang nochmals auf die unter E. 2.4 hievor erwähnte höchstrichterliche Rechtsprechung hingewiesen, wonach ein späterer Wechsel der Methode frei nach dem Gusto des Steuerpflichtigen nicht in Frage kommt.

4.

4.1 Nach Art. 41 Abs. 1 MWSTV verjährt der Anspruch auf Vorsteuerabzug fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem er entstanden ist. Die Verjährung wird unterbrochen durch die Geltendmachung des Anspruchs gegenüber der ESTV (Art. 41 Abs. 2 MWSTV). Die Verjährung steht still, solange über den geltend gemachten Anspruch ein Entscheid-, Einsprache- oder Rechtsmittelverfahren hängig ist (Art. 41 Abs. 3 MWSTV).

4.2 Der Beschwerdeführer hat den behaupteten Anspruch auf Vorsteuerabzug für im Jahr 2000 geleistete Zahlungen zum ersten Mal mit der Abrechnung über das 2. Quartal 2007 geltend gemacht. Selbst im Fall, da der Vorsteuerabzug für die erwähnten Zahlungen materiell gerechtfertigt wäre – was, wie hievor dargestellt, nicht der Fall ist –, käme ein Abzug aufgrund der bereits am 31. Dezember 2005 (allenfalls am 31. Dezember 2006) eingetretenen Verjährung nicht in Frage.

5.

5.1 Das in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) enthaltene Gebot von Treu und Glauben gilt nach Rechtsprechung und Lehre auch im Verwaltungsrecht und gibt dem Bürger einen Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens, das er in behördliche Zusicherungen und sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden setzt. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat (BGE 131 II 627 E. 6.1, 129 I 161 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 4.2 und A-A-6038/2006+A-6047/2008 vom 16. September 2009 E. 5.3; ARTHUR HAEFLIGER, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985,

S. 220 f.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, Zürich 2006, Rz. 622 ff.).

5.2 Abgesehen davon, dass in den Akten keinerlei Anzeichen zu finden sind, wonach die ESTV dem Beschwerdeführer die Möglichkeit eines doppelten Abzugs der im Jahre 2000 angefallenen Vorsteuern zugesichert hätte, läge eine solche Zusicherung – wäre sie tatsächlich abgegeben worden – weit ausserhalb dessen, was ein Bürger normalerweise und in guten Treuen noch als richtige Auskunft verstehen darf. Im Übrigen konnte der Beschwerdeführer nicht rechtsgenüglich dartun, dass er aufgrund der von ihm behaupteten Aussagen der ESTV nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hätte. Bereits aus diesen Gründen kann nicht von einem berechtigten Vertrauen in behördliche Auskünfte die Rede sein.

6.

Aufgrund vorstehender Ausführungen ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'200.-- sind dem Beschwerdeführer 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. 1'200.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'200.-- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).