Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 1048/2012

Urteil vom 14. April 2014

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Kneubühler,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

X._____,
Beschwerdegegner,
vertreten durch Rechtsanwalt Andreas Auer,

Gegenstand
Mehrwertsteuer 1. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 (Restaurant, Umsatzschätzung),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 18. September 2012.

Sachverhalt:

A.

X._____ betrieb ab Mitte Februar 2008 bis Ende Mai 2010 ein Restaurant in Y._____/TI (Einzelfirma). Er ist aufgrund dieser und weiterer Tätigkeiten seit dem 1. Januar 2008 als Mehrwertsteuerpflichtiger im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung eingetragen.

Aufgrund einer Kontrolle vor Ort, welche sich auf den Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 erstreckte, stellte die Revisorin der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) beim Verhältnis zwischen Wareneinkauf und Umsatz eine starke Abweichung gegenüber den Erfahrungszahlen vergleichbarer Restaurationsbetriebe fest. Die ESTV nahm daher - trotz formell einwandfreier Buchführung - eine Schätzung der steuerbaren Umsätze nach pflichtgemässem Ermessen vor. Mit Einschätzungsmitteilung Nr. 452'441 vom 9. September 2011, bestätigt auf Einsprache hin am 23. Januar 2012, forderte sie vom Steuerpflichtigen für die Zeit vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 22'800.– zuzüglich Verzugszins nach.

B.

Der Steuerpflichtige führte beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde, mit welcher er darlegte, er habe das

Restaurant ohne genügende Erfahrung in der Gastronomie eröffnet und einen Koch und eine Gerantin, ebenfalls ohne Betriebserfahrung, zu hohen Löhnen eingestellt. Im ersten Betriebsjahr habe er einen Betriebsverlust von Fr. 458'318.– und im zweiten Jahr einen solchen von Fr. 362'536.40 erwirtschaftet. Mitte 2010 habe er den Betrieb schliessen müssen.

Mit Urteil vom 18. September 2012 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde des Steuerpflichtigen gut, hob den Einspracheentscheid vom 23. Januar 2012 auf und wies die Sache zu neuem Entscheid an die ESTV zurück. Es erwog, diese habe ihre Begründungspflicht verletzt, weil sie dem Steuerpflichtigen die Grundlagen ihrer Erfahrungswerte nicht kundgetan habe. Soweit der Beschwerdeführer die Aufhebung auch der Einschätzungsmitteilung verlangte, trat das Bundesverwaltungsgericht auf die Beschwerde nicht ein.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt die ESTV dem Bundesgericht, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 18. September 2012 sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 23. Januar 2012 sei zu bestätigen.

Der Steuerpflichtige beantragt Abweisung der Beschwerde. Das Bundesverwaltungsgericht hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1.

1.1. Gegen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts über die Mehrwertsteuer ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG). Das Beschwerderecht steht gemäss Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 141 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201) auch der ESTV zu (Urteil 2C 678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 1.3).

1.2. Die Vorinstanz hat den Einspracheentscheid aufgehoben und die Sache an die ESTV zur Fällung eines neuen Entscheides im Sinne der Erwägungen zurückgewiesen. Angefochten ist somit ein Rückweisungsentscheid. Solche Entscheide sind grundsätzlich Zwischenentscheide, gegen die nur unter den Voraussetzungen von Art. 92 oder 93 BGG beim Bundesgericht Beschwerde erhoben werden kann, selbst wenn damit über materielle Teilaspekte der Streitsache entschieden wird (BGE 134 II 124 E. 1.3; 133 V 477 E. 4.2 und 4.3 S. 481 f.). Wenn jedoch der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt und die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient, handelt es sich in Wirklichkeit um einen Endentscheid (BGE 135 V 141 E. 1.1; 134 II 124 E. 1.3; Urteil des Bundesgerichts 9C 684/2007 vom 27. Dezember 2007 E. 1.1).

Vorliegend hat die Vorinstanz die Rückweisung damit begründet, dass der Einspracheentscheid, was die Grundlage der von der ESTV herangezogenen Erfahrungszahlen betreffe, nicht begründet worden sei. Diese habe die Grundlagen ihrer Erfahrungswerte bekannt zu geben und zu erläutern, inwiefern die zum Vergleich herangezogenen Betriebe nicht nur der gleichen Branche entstammten, sondern diese Betriebe auch betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. mit dem Betrieb des Beschwerdegegners vergleichbar seien. Der Eidgenössischen Steuerverwaltung verbleibt damit nicht bloss die Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten, sondern sie hat den Fall umfassend zu prüfen. Beim angefochtenen Rückweisungsentscheid handelt es sich folglich nicht um einen Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG, sondern um einen Zwischenentscheid im Sinne von Art. 93 BGG.

1.3. Gegen selbstständig eröffnete Zwischenentscheide, die weder die Zuständigkeit noch den Ausstand betreffen, ist die Beschwerde nur zulässig, wenn der Zwischenentscheid einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken kann (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges

Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG). Die selbstständige Anfechtbarkeit von Zwischenentscheiden bildet aus prozessökonomischen Gründen eine Ausnahme vom Grundsatz, dass sich das Bundesgericht mit jeder Angelegenheit nur einmal befassen soll (BGE 135 II 30 E. 1.3.2 S. 34; 135 I 261 E. 1.2; 134 III 188 E. 2.2; 133 III 629 E. 2.1). Die Ausnahme ist restriktiv zu handhaben, zumal die Parteien keine Rechte verlieren. Wenn sie einen Zwischenentscheid im Sinne von Art. 93 BGG nicht selbstständig anfechten können, steht es ihnen offen, ihn mittels Beschwerde gegen den Endentscheid dem Bundesgericht vorzulegen, sofern es sich auf dessen Inhalt auswirkt (Art. 93 Abs. 3 BGG; BGE 133 IV 288 E. 3.2). Es obliegt der beschwerdeführenden Partei darzutun, dass die Eintretensvoraussetzungen von Art. 93 BGG erfüllt sind,
soweit deren Vorliegen nicht offensichtlich ist (vgl. dazu BGE 134 III 426 E. 1.2 in fine; 133 III 629 E. 2.3.1 und 2.4.2).

1.3.1. Von einem nicht wieder gutzumachenden Nachteil im Sinne von Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG wird gesprochen, wenn dieser auch durch ein nachfolgendes günstiges Urteil nicht oder nicht mehr vollständig behoben werden kann (BGE 137 III 380 E. 1.2.1; 136 II 165 E. 1.2.1 S. 170; 135 I 261 E. 1.2 S. 263 mit Hinweisen). Kein nicht wieder gutzumachender Nachteil im Sinne von Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG ist anzunehmen, wenn es einer Partei bloss darum geht, eine Verlängerung oder Verteuerung des Verfahrens zu verhindern (BGE 135 II 30 E. 1.3.4 S. 36). Ein Rückweisungsentscheid, mit dem eine Sache zu neuer Abklärung und Entscheidung an die Vorinstanz zurückgewiesen wird, bewirkt in der Regel keinen nicht wieder gutzumachenden Nachteil, sondern führt bloss zu einer Verlängerung des Verfahrens (BGE 137 III 380 E. 1.2.1; 136 II 165 E. 1.2.1 S. 170; 133 V 477 E. 5.2.1 S. 483).

Wie erwähnt (vorn E. 1.2) hat die Vorinstanz die Sache an die ESTV zurückgewiesen, damit diese die Grundlagen ihrer Erfahrungszahlen erläutere und begründe, inwiefern die Unternehmung des Beschwerdegegners mit den zum Vergleich herangezogenen Betrieben übereinstimme. Die Beschwerdeführerin hat somit den Fall grundsätzlich zu prüfen. Damit bleibt aber der Ausgang des Verfahrens offen; die von der Vorinstanz geforderte verbesserte Begründung braucht im Ergebnis nicht unbedingt zu einer tieferen Umsatzschätzung zu führen. Der angefochtene Zwischenentscheid bewirkt für die ESTV keinen nicht wieder gutzumachenden Nachteil. Der vorliegende Fall liegt auch anders als derjenige im Urteil 2C 835/2011 vom 4. Juni 2012, wo es um die ermessensweise Schätzung des mehrwertsteuerlichen Umsatzes eines Taxihalters ging. Dort war aufgrund der Erwägungen der Vorinstanz klar, dass diese den von der ESTV gewählten Kilometeransatz als überhöht erachtete; die Neubeurteilung musste somit zu einer tieferen Besteuerung führen.

1.3.2. Zu prüfen bleibt, ob die Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG erfüllt sind. Nach dieser Bestimmung ist die Beschwerde gegen selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide auch zulässig, wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, prüft das Bundesgericht frei (BGE 134 II 142 E. 1.2.3 mit Hinweis).

Käme das Bundesgericht vorliegend zum Schluss, die Beschwerde der ESTV sei gutzuheissen, würde dies bedeuten, dass die Vorinstanz den Einspracheentscheid zu Unrecht als mangelhaft begründet qualifiziert hätte. Das Verfahren wäre somit bei der Vorinstanz wieder offen und diese müsste die Beschwerde des Steuerpflichtigen gegen den Einspracheentscheid materiell prüfen. Die Vorinstanz müsste sich dann namentlich auch mit der materiellen Begründung in der Beschwerde vom 22. Februar 2012 auseinandersetzen, wonach Unerfahrenheit und Inkompetenz der Führungscrew zum schlechten Geschäftsgang und zur Schliessung des Betriebs geführt haben und der Betrieb nicht hätte geschlossen werden müssen, wenn der Steuerpflichtige die von der ESTV aufgrund von Erfahrungszahlen (gesunder Betriebe) kalkulatorisch ermittelten Umsätze erzielt hätte. Allein mit einer Gutheissung der Beschwerde liesse sich noch kein Endentscheid herbeiführen. Somit liegt auch kein Anwendungsfall von Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG vor.

2.

Auf die Beschwerde ist nach dem Gesagten nicht einzutreten. Als unterliegende Partei hat die ESTV die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen, da sie Vermögensinteressen vertritt (Art. 65 und 66 Abs. 1 und 4

a contrario BGG). Sie hat zudem den Beschwerdegegner für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 1'000.– werden der Eidgenössischen Steuerverwaltung auferlegt.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat den Beschwerdegegner für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 2'000.– zu entschädigen.

4.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 14. April 2014

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Wyssmann