Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1402/2006
{T 0/2}

Urteil vom 17. Juli 2007

Mitwirkung: Richter Markus Metz (Vorsitz); Richterin Florence Aubry Girardin; Richterin Claudia Pasqualetto Péquignot. Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

X._____, Forstwesen, Gemeindekasse, ...
Beschwerdeführerin,

gegen

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

betreffend
Mehrwertsteuer (MWSTV / 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 / Stellvertretung, Verzugszins, Verjährung).

Sachverhalt:

A. Die X._____ ist gemäss Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen unter der Nr. 305'382 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Im November 2000 und im März 2001 führte die ESTV bei der Mehrwertsteuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000) durch.

Am 12. Dezember 2000 übermittelte die ESTV der X._____ ein Schreiben mit folgendem Inhalt: „Verjährungsunterbrechung / Die bei Ihnen begonnene Steuerkontrolle über die Steuerperioden ab 1. Quartal 1995 kann in diesem Jahr nicht mehr abgeschlossen werden. Wir sehen uns daher veranlasst, zwecks Verjährungsunterbrechung allfällig seit dem 1. Januar 1995 noch geschuldete Steuern auf zu wenig oder unrichtig abgerechneten Umsätzen (Lieferungen, Dienstleistungen und Eigenverbrauch) oder zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuern nachzufordern. Den genauen Steuerbetrag geben wir Ihnen nach Abschluss unserer Erhebungen bekannt. Dieses Schreiben gilt als Einforderungshandlung im Sinne von Art. 40 und 41 MWSTV. ...“ Dieses Schreiben wurde am 13. Dezember 2000 gegen Rückschein zugestellt.

Die ESTV stellte der X._____ am 23. April 2001 die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... in der Höhe von Fr. 57'373.-- zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 30. Dezember 1998 (mittlerer Verfall) aus. Mit dieser EA wurden Holzverkäufe der X._____, handelnd durch die Forstverwaltung, an Dritte in der Höhe von Fr. 85'287.-- besteuert und nicht vorgenommene Vorsteuerabzüge von Fr. 27'914.-- gutgeschrieben.

B. Mit Schreiben vom 10. Juni 2001 betritt die X._____ sinngemäss die Verpflichtung zur Besteuerung der Holzverkäufe mit der Begründung, dass das Forstamt nur eine Vermittlerfunktion ausgeübt habe. Am 15. Juni 2001 teilte die ESTV der X._____ mit, es sei von Vorteil, wenn eine bestrittene Forderung gleichwohl für's Erste bezahlt werde. Falls der Entscheid über die Bestreitung positiv ausfalle, werde die bezahlte Mehrwertsteuer samt einem Vergütungszins zurückerstattet, im anderen Fall würden keine weiteren Verzugszinsen mehr anfallen. Ob eine Zahlung geleistet würde oder nicht, habe keinen Einfluss auf den Ausgang des Verfahrens.

C. Die ESTV erliess am 6. Oktober 2004 einen formellen Entscheid, in dem sie die Mehrwertsteuerschuld gemäss EA ... vom 23. April 2001 bestätigte. Am 14. Oktober 2004 reichte die X._____ Einsprache bei der Verwaltung ein mit dem Begehren, den angefochtenen Entscheid aufzuheben. Sie erhob „separat“ Einsprache gegen den verfügten Verzugszins. Die X._____ machte im Wesentlichen geltend, sie habe auf mehrere telefonische Anfragen bei der ESTV die Abwicklung der Holzvermittlung in der Art gestaltet, wie sie jetzt von der Verwaltung als falsch bezeichnet werde. Die Mehrwertsteuerpflichtige sei nur als

Vermittlerin zwischen den privaten Waldbesitzern und den Käufern aufgetreten, Das Gemeindeforstamt habe die Vermittlung des Holzes von privaten Waldbesitzern übernommen, da dieser Personenkreis kaum in der Lage sei, auf dem schwierig gewordenen Holzmarkt das anfallende Nutzholz selbst zu verkaufen. Durch diesen Service sei die Bedienung von grösseren Abnehmern möglich und es würden aufgrund der Möglichkeit zur Aussortierung tendenziell bessere Preise erzielt. Die Mehrwertsteuerpflichtige legte dazu ein Abrechnungsbeispiel bei und vertrat die Ansicht, dass die Angabe der Holzlistennummern auf den Rechnungen an Sägereien (Käuferschaft) zusammen mit der Beilage der Holzliste den Anforderungen der ESTV an den Nachweis der direkten Stellvertretung entspreche.

D. Mit Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2004 wies die ESTV die Einsprache der X._____ ab und verpflichtete die Mehrwertsteuerpflichtige zur Bezahlung von Fr. 57'353.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5% seit 30. Dezember 1998 (mittlerer Verfall). Zur Begründung führte die Verwaltung insbesondere aus, auf den Rechnungen, die die Käuferschaft erhalte, trete die X._____ als Verkäuferin auf. Es sei auf den Rechnungen im Briefkopf nur die Gemeinde angeführt, ein Hinweis auf eine allfälligen Verkäuferschaft (Waldbesitzer) bzw. ein vorhandenes Vertretungsverhältnis sei nicht ersichtlich. In der Rechnungen der X._____ an die Käuferschaft finde sich kein Hinweis auf die Beilage der Holzliste, dies im Gegensatz zur Abrechnung gegenüber dem ursprünglichen Verkäufer (Waldbesitzer). Selbst mit der Beilage der Holzliste zur Rechnung an den Käufer würde dieser nur erfahren, von wem das Holz ursprünglich stamme, nicht jedoch, ob die X._____ in Vertretung des privaten Waldbesitzers oder in eigener Sache handle. Der Verzugszins bei nicht rechtzeitiger Entrichtung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages sei unabhängig von einem Verschulden des Mehrwertsteuerpflichtigen geschuldet.

E. Mit Eingabe vom 10. Januar 2005 reichte die X._____ (Beschwerdeführerin) gegen den Einsprachenetscheid der ESTV vom 15. Dezember 2004 bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde ein und beantragte sinngemäss dessen Aufhebung. Dabei führte sie insbesondere aus, die Mehrwertsteuerforderung für das Jahr 1995 sei nach Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist bereits verjährt. Wegen der langen Dauer des Verfahrens vor der ESTV sei der Verzugszins auf eine Zeitspanne von drei Jahren zu beschränken (Zeitraum vom 30. November 1998 bis 29. November 2001). Der Staat belaste die Mehrwertsteuerpflichtige, da er Mehrwertsteuer verlange, die von ihr nie in Rechnung gestellt worden sei. Diese nicht in Rechnung gestellte Vorsteuer müsse vom Bund jedoch nicht als Vorsteuer zurückerstattet werden, sodass dem Staat ohnehin kein finanzieller Ausfall entstanden sei.

F. In der Vernehmlassung vom 24. Februar 2005 schliesst die ESTV auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führt sie insbesondere aus, die Mehrwertsteuerforderung sei nicht verjährt, da jede Einforderungshandlung diese unterbreche. Mit Schreiben vom 12. De-

zember 2000, der Beschwerdeführerin am 13. Dezember 2000 mit Rückschein zugestellt, habe die ESTV die Verjährung für die seit dem 1. Januar 1995 allfällig noch geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge oder für die seit diesem Zeitpunkt allfällig zu unrecht geltend gemachten Vorsteuern unterbrochen. Die EA vom 23. April 2001 habe die Verjährung neuerlich unterbrochen; der Entscheid vom 6. Oktober 2004 sowie der Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2004 seien weitere Unterbrechungshandlungen der Verwaltung, die jeweils unter Beachtung der fünfjährigen Verjährungsfrist erfolgt seien. Es hätte im Machtbereich der Beschwerdeführerin gelegen, den fraglichen Mehrwertsteuerbetrag zu einem früheren Zeitpunkt unter Vorbehalt zu bezahlen, um keinen Verzugszins entrichten zu müssen. Die Verwaltung habe die Mehrwertsteuerpflichtige im Schreiben vom 15. Juni 2001 ausdrücklich auf diese Möglichkeit sowie die sich daraus ergebenden Konsequenzen hingewiesen.

Am 6. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) den Parteien die Übernahme des Beschwerdeverfahrens von der SRK mit.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das BVGer übernimmt, sofern es zuständig ist, die am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das BVGer ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG in Verbindung mit Art. 53 MWSTV. Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2004 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch diesen beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG).

1.2 Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich in den Jahren 1995 bis 2000. Die Bestimmungen der alten Mehrwertsteuerverordnung bleiben im vorliegenden Fall anwendbar (Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]).

2.

2.1

2.1.1 Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienst-

leistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV). Mehrwertsteuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbstständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV).

2.1.2 Bei der Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht eines Gemeinwesens bzw. von dessen autonomer Dienststelle gemäss Satz 2 von Art. 17 Abs. 4 MWSTV ist gemäss Verwaltungspraxis zu beachten, dass ungeachtet der Umsatzhöhe keine subjektive Steuerpflicht besteht, soweit ausschliesslich für das eigene oder ein anderes Gemeinwesen Leistungen erbracht werden. Ist das Gemeinwesen bzw. die Dienststelle noch für übrige Dritte tätig, so ist die subjektive Steuerpflicht nur dann gegeben, wenn die beiden nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- der steuerbare Gesamtumsatz (Umsatz aus sämtlichen Leistungen an andere Dienststellen innerhalb des gleichen Gemeinwesens, Umsatz aus Leistungen an andere Gemeinwesen und Umsatz aus Leistungen an übrige Dritte) überschreitet die massgebenden Umsatzgrenzen (Art. 17 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV);
- die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an übrige Dritte übersteigen Fr. 25'000.-- im Jahr.

Zu versteuern sind (nur) die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Dritte sowie die Umsätze aus gleichartigen Leistungen, die an andere Dienststellen des eigenen Gemeinwesens oder an andere Gemeinwesen erbracht werden. Der Begriff der Gleichartigkeit wird dabei weit gefasst (Ziff. 4 der Branchenbroschüre Gemeinwesen, ESTV, Dezember 1994; vgl. Urteile des BVGer A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 2.4, A-1347/2006 vom 20. April 2007 E. 2.2). Das Bundesgericht bestätigte implizit mit Urteil 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 7 die Rechtmässigkeit dieser Verwaltungspraxis.

2.2 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 und 38 MWSTV; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Mehrwertsteuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern hat. Die Verwaltung ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt. Der Mehrwertsteuerpflichtige 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 (ISABELLE HOMBERGER GUT, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, Art. 46, Rz. 1 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Auflage, Bern 2003, Rz. 1579 ff.; Urteile des BVGer A-

1476/2006 und A-1492/2006 vom 26. April 2007 E. 4.2.1). Ein Verstoss des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist – wie auch die SRK wiederholt entschieden hat – als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Einhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. die Entscheide der SRK vom 27. März 2006 [SRK 2003-184] E. 2c, vom 31. August 2004 [SRK 2003-168] E. 3a, vom 12. August 2002, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 232 f. sowie vom 25. August 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.27 E. 3a). Dieser Auffassung ist auch das BVGer gefolgt (Urteil des BVGer A-377/2006 vom 20. März 2007 E. 2.2).

2.3 Wer Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler (direkte Stellvertretung; Art. 10 Abs. 1 MWSTV). Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Leistung vor (indirekte Stellvertretung; Art. 10 Abs. 2 MWSTV). Tritt ein Stellvertreter im eigenen Namen auf, dann ist unter den gegebenen Voraussetzungen nicht der Vertretene, sondern der Vertreter selbst im Verhältnis zum Dritten Leistungserbringer oder -empfänger. Nur wenn der Vertreter ausdrücklich im Namen des Vertretenen handelt (direkte Stellvertretung), ist dieser und nicht der Vertreter als Leistungserbringer oder -abnehmer beteiligt; der Vermittler bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (statt vieler vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.272/2002, 2A.273/2002 und 2A.274/2002 vom 13. Januar 2003 jeweils E. 2 bis 4; Entscheide der SRK vom 24. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.54 E. 2a, vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.110 E. 3b vom 26. April 2006, veröffentlicht in VPB 70.77 E. 2b).

Die direkte Stellvertretung ist (a) durch einen schriftlichen Auftrag, (b) durch Dokumente wie Kaufvertrag, Rechnung und Quittung, aus denen hervorgeht, dass der Stellvertreter den Gegenstand oder die bezeichneten Gegenstände ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen verkauft hat und schliesslich (c) durch eine schriftliche Abrechnung, mit welcher der Stellvertreter mit dem Vertretenen abrechnet, nachzuweisen (vgl. Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige, Ausgabe 1994, herausgegeben von der ESTV, Rz. 286 ff; Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, herausgegeben von der ESTV, Rz. 286. ff.).

Von einer direkten Stellvertretung kann gemäss Ziff. 2.1 der Praxismitteilung Behandlung von Formmängeln vom 26. Oktober 2006 (Praxismitteilung; zur rückwirkenden Anwendung vgl. Urteil des BVGer A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3) dennoch ausgegangen werden, wenn aus der Gesamtheit der relevanten Unterlagen eindeutig hervorgeht, dass der Vertrag direkt zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger zustande gekommen und abgewickelt worden ist, der

Vertreter dem Endabnehmer gegenüber keine Leistung erbringt oder für die Leistung der einen oder anderen Vertragspartei nicht einstehen muss, der Geschäftsvorfall korrekt, das heisst insbesondere beim Vertreter bloss die Provision erfolgswirksam verbucht wurde, der Vertretene für den Dritten erkennbar und aus der Gesamtheit der Unterlagen eindeutig identifiziert werden kann und der Vertreter dem Vertreter gegenüber abrechnet.

2.4 Nach Art. 40 MWSTV verjährt die Mehrwertsteuerforderung fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Die Verjährung wird durch jede Einforderungshandlung und durch jede Berichtigung durch die zuständige Behörde unterbrochen; sie steht still, solange der Pflichtige in der Schweiz nicht betrieben werden kann, oder, bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten, solange das Entgelt nicht vereinnahmt ist. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug verjährt gemäss Art. 41 Abs. 1 MWSTV fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem er entstanden ist. Die Verjährung wird unterbrochen durch die Geltendmachung des Anspruchs gegenüber der ESTV. Sie steht still, solange über den geltend gemachten Anspruch ein Entscheid-, Einsprache- oder Rechtsmittelverfahren hängig ist (Art. 41 Abs. 2 und 3 MWSTV). Nach der Rechtsprechung genügt zur Unterbrechung der Verjährung jede Mitteilung der ESTV an den Mehrwertsteuerpflichtigen, in welcher diese unmissverständlich zum Ausdruck bringt, dass sie einen bestimmten Tatbestand als mehrwertsteuerpflichtig betrachtet, wobei dieser nicht notwendigerweise bereits nach allen Richtungen hin abgeklärt sein muss. Ein einfacher Brief der ESTV kann genügen. Der Mehrwertsteuerbetrag braucht auch nicht unbedingt ziffernmässig festgesetzt zu werden. Mit einer vorläufigen Mitteilung kann diese zudem die Verjährung für den ganzen Mehrwertsteueranspruch unterbrechen, auch wenn sie ihre Forderung später noch erhöhen muss (ASA 47 S. 331 E. 4; 33 S. 321 f. E. 2 und 33 S. 510 E. 5). Namentlich die Zustellung einer EA oder einer Gutschriftanzeige gelten als verjährungsunterbrechend. Das System der Mehrwertsteuer gemäss MWSTV kennt keine absolute Verjährung; mit jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist von fünf Jahren neu zu laufen (vgl. Entscheide der SRK vom 17. Januar 2001, veröffentlicht in VPB 65.84 E. 6a mit Hinweisen, vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.126 E. 3f).

Im Privatrecht darf der Richter gemäss Art. 142 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR, SR 220) die Verjährung nicht von Amtes wegen, sondern nur auf Einrede hin berücksichtigen. Im öffentlichen Recht verhält es sich insofern anders, als die Verjährung für Forderungen des Staates von Amtes wegen zu beachten ist. Im Falle von Forderungen des Privaten gegenüber dem Staat hingegen ist die Verjährung wie bei privatrechtlichen Forderungen nur dann zu beachten, wenn die zuständige Verwaltungsbehörde eine entsprechende Einrede erhebt (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3. Auflage, Basel/Genf/München 2007, § 25 Rz. 27 mit Hinweisen; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 786 ff.).

2.5 Die Verzinsungspflicht für verspätet geleistete Mehrwertsteuerzahlungen

hängt nach der Vorschrift von Art. 38 Abs. 2 MWSTV weder von einer Mahnung noch von einem Verschulden seitens des Mehrwertsteuerpflichtigen ab. Die Verzugszinssätze werden gemäss Art. 81 Bst. i MWSTV durch das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) festgelegt (vgl. STEPHAN KUHN/PETER SPINNLER, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 111). Der Mehrwertsteuerpflichtige gerät ohne vorangehende Mahnung durch die ESTV in Verzug; ein Verzugszins ist immer verschuldensunabhängig (Kommentar des EFD zur Mehrwersteuerverordnung, 1994, S. 38). Wenn die Zahlung des Mehrwertsteuerpflichtigen zu spät erfolgt, tritt allein aufgrund dieser Verspätung die vorgesehene Rechtsfolge (Verzugszinspflicht) ein. Dieser Verzugszins ist selbst dann geschuldet, wenn der Schuldner gar nicht imstande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Mehrwertsteuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, a.a.O., E. 3d und 4b mit Hinweisen, vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.126 E. 3g/bb; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 312). Bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer beträgt der geschuldete Zins 5% pro Jahr (vgl. Verordnung des EFD vom 14. Dezember 1994 über die Verzinsung [AS 1994 3170], welche auch bei verspäteter Entrichtung von aufgrund der MWSTV geschuldeten Mehrwertsteuerbeträgen gilt).

2.6 Der heute in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verankerte Schutz 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 129 I 170, 126 II 387, 125 I 274; Urteil des BVGer A-1358/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.1).

3. Im vorliegenden Fall ist die Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Streitig ist hingegen, ob sie das Entgelt aus den fraglichen Holzverkäufen gegenüber der ESTV abzurechnen und darauf Mehrwertsteuern zu bezahlen hat. Die Beschwerdeführerin hält dafür, ein Teil des von der Verwaltung geltend gemachten Mehrwertsteuerbetrages sei verjährt, sie habe nicht für den gesamten Zeitraum seit dem mittleren Verfall der Mehrwertsteuerforderung Verzugszinsen zu zahlen und sie habe sich auf Auskünfte der ESTV bezüglich der Abwicklung der Holzverkäufe verlassen, sodass diese nicht der Mehrwertsteuer unterliegen.

3.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die ESTV habe die fünfjährige Verjährungsfrist betreffend die Mehrwertsteuerforderung für das Jahr 1995 verstreichen lassen, ohne ihr gegenüber rechtzeitig verjährungshemmende Massnahmen zu ergreifen. Die Verwaltung hat am 12. Dezember 2000 gegenüber der Mehrwertsteuerpflichtigen die Verjährung für die seit dem 1. Januar 1995 allfällig noch geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge oder für die seit diesem Zeitpunkt allfällig zu unrecht geltend gemachten Vorsteuern unterbrochen. In weiterer Folge begann eine neue fünfjährige Verjährungsfrist zu laufen. Die ESTV nahm im März 2001 eine Kontrolle bei der Beschwerdeführerin vor und erliess am 23. April 2001 die EA Nr. .... Auch dabei handelte es sich um verjährungsunterbrechende Massnahmen der Verwaltung, die innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist vorgenommen wurden und eine neue fünfjährige Verjährungsfrist ausgelöst haben. Weitere fristgerechte Unterbrechungen der Verjährung erfolgten durch den Entscheid der ESTV vom 6. Oktober 2004 und durch den Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2004. Die in Frage stehenden Mehrwertsteuerforderungen, insbesondere jene für das Jahr 1995, sind daher noch nicht verjährt (oben E. 2.4).

3.2 Ausgehend von dem von der Beschwerdeführerin eingereichten Beispiel hat die Forstverwaltung Urnäsch an einen privaten Holzkäufer zu ihren „Allgemeinen Geschäftsbedingungen“ Holz im Wert von Fr. 4'042.50 verkauft. Die Zahlung des Kaufpreises sollte auf ein Konto der Beschwerdeführerin erfolgen. In der der Rechnung beiliegenden Holzliste wird als Lieferant des Holzes ein privater Waldeigentümer genannt. Dies kann aber auch bedeuten, dass der Verkäufer (Waldeigentümer) das Holz zunächst der Beschwerdeführerin verkauft und diese es anschliessend an einen Endverbraucher weiterverkauft hat. In den Unterlagen befindet sich keinerlei schriftlicher Hinweis, dass die Beschwerdeführerin den Verkauf ausdrücklich im Namen und auf Rechnung des Verkäufers vorgenommen hat und damit als blosse Vermittlerin im Sinn des Art. 10 Abs. 1 MWSTV handelte. Vielmehr rechnete die Beschwerdeführerin anschliessend am 25. April 1998 über ihre Verkäufe mit dem Waldeigentümer ab und stellte zu seinen Gunsten ein Guthaben von Fr. 3'634.40 fest. Die Differenz von Fr. 408.10 war offensichtlich der Gewinn der Beschwerdeführerin aus der Abwicklung dieses Geschäfts.

Soweit die Beschwerdeführerin das Holz nicht ohnehin vom Waldeigentümer gekauft hat um es dem Endverbraucher weiterzuverkaufen, liegt zweifellos ein Fall der indirekten Stellvertretung gemäss Art. 10 Abs. 2 MWSTV vor (oben E. 2.3), wobei die Beschwerdeführerin zwar für fremde Rechnung Holz verkaufte, aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen gehandelt hat. Mehrwertsteuerlich liegt deshalb sowohl zwischen der Beschwerdeführerin und dem Waldeigentümer als auch zwischen der Beschwerdeführerin und dem Endverbraucher eine Lieferung nach Art. 4 Bst. a MWSTV vor. Aus der Gesamtheit der Unterlagen geht jedenfalls nicht hervor, dass der Vertrag direkt zwischen dem privaten Waldeigentümer und dem Endverbraucher geschlossen worden ist (vgl. Ziffer 2.1 der Praxismitteilung). Dazu kommt, dass die Beschwerdeführerin

das Holz zu ihren eigenen „Allgemeinen Geschäftsbedingungen“ verkauft hat und damit dem Käufer zu erkennen gab, dass sie – und nicht ein Dritter – ihm gegenüber eine Leistung erbracht hat. Derartige Geschäfte sind der Beschwerdeführerin zuzurechnen und sie hat deshalb als Mehrwertsteuerpflichtige auf dem Entgelt aus ihren Holzverkäufen Mehrwertsteuern zu entrichten. Soweit der Waldeigentümer seinerseits nicht mehrwertsteuerpflichtig ist, kann die Beschwerdeführerin keine Vorsteuern in Abzug bringen.

3.3 Gemäss Art. 38 Abs. 2 MWSTV schuldet die Beschwerdeführerin auf die offene Mehrwertsteuerforderung bis zum Tag der Entrichtung einen Verzugszins. Diese Verzinsungspflicht hängt – wie bereits in E. 2.5 erwähnt – weder von einer Mahnung noch von einem Verschulden seitens der Mehrwertsteuerpflichtigen ab. Der zeitlichen Begrenzung der Geltendmachung von Abgabeforderungen dient ausschliesslich das Institut der Verjährung. Wenn diese noch nicht eingetreten ist, weil die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen nicht erfüllt sind, kann daher auch nicht mit Erfolg eingewendet werden, die Durchsetzung der Forderung erweise sich als willkürlich oder rechtsmissbräuchlich, da die Behörde zu lange nicht gehandelt habe (vgl. Entscheid der SRK vom 15. Februar 2006 [SRK 2003-072] E. 2d mit Hinweis; Nicolas Schaller/Yves Sudan/Pierre Scheuner/Pascal Huguenot, TVA annoté, Genf Zürich Basel 2005, S. 237 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Daher bleibt auch für das Begehren der Beschwerdeführerin kein Raum, die Verzinsung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages auf einen bestimmten Zeitraum zu beschränken.

Die Beschwerdeführerin hat die Berechnung der verschiedenen Elemente des Verzugszinses (Beginn des Zinsenlaufes, Zinssatz, etc.) nicht bestritten und sie wurde von der ESTV sogar mit Schreiben vom 15. Juni 2001 auf die (finanziellen) Auswirkungen einer Zahlung des bestrittenen Mehrwertsteuerbetrages unter Vorbehalt hingewiesen.

3.4 Die Beschwerdeführerin beruft sich schliesslich sinngemäss auf den Grundsatz von Treu und Glauben und bringt vor, ihr Vorgehen sei nach Rücksprache mit der ESTV erfolgt. Im Vertrauen auf die behördliche Auskunft habe sie die Holzverkäufe in der dargestellten Form abgewickelt. Die Mehrwertsteuerpflichtige vermag keinerlei schriftliche Unterlagen beizubringen, die auf die angebliche Auskunft hinweisen. Beispielsweise liegt keine durch sie selbst im Anschluss der angeblichen Auskunft verfasste Akten- oder Telefonnotiz vor. Sie kann nicht einmal den Namen des auskunfterteilenden Beamten bzw. das Datum der angeblichen Auskunft nennen. Unter diesen Umständen sind weitere Abklärungen unmöglich. In den Unterlagen der Verwaltung befinden sich jedenfalls keine Notizen über telefonische Auskünfte, die von der ESTV an die Beschwerdeführerin betreffend die mehrwertsteuerliche Behandlung der fraglichen Holzverkäufe – angeblich – erteilt worden wären.

Der Nachweis einer Auskunft der Verwaltung mit dem durch die Mehrwertsteuerpflichtige geltend gemachten Inhalt ist nicht erbracht und sie kann sich daher nicht mit Erfolg auf den Grundsatz von Treu und Glauben be-

züglich einer falschen Auskunft berufen (vgl. oben E. 2.6).

3.5 Die Beschwerdeführerin führt ebenfalls aus, dass ihr keine Vorsteuern zurückerstattet werden können. Der Beschwerde lässt sich nicht entnehmen, auf welche Vorsteuern sich die Mehrwertsteuerpflichtige bezieht. Jedenfalls kann sie darauf verwiesen werden, dass sich die EA Nr. ... aus zwei Komponenten zusammen setzt; Besteuerung der Holzverkäufe (Fr. 85'287.--) und nachträglich gewährte Vorsteuerabzüge (Fr. 27'914.--). Auch dieser Einwand erweist sich daher als nicht stichhaltig.

3.6 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde in allen Punkten abzuweisen und der Einspracheentscheid der ESTV vom 15. Dezember 2004 zu bestätigen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 500.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Budesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem bezahlten Kostenvorschuss von Fr. 500.-- zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG a contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten von Fr. 500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 500.-- verrechnet.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - der Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Markus Metz	Johannes Schöpf

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass

von Abgaben. 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. m und Art. 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: