Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1450/2006
{T 0/2}

Urteil vom 24. Januar 2008

Besetzung

Richter Pascal Mollard (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

Parteien

X._____,
vertreten durch Y._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (4. Quartal 2003); Deklaration unter einem "generellen Vorbehalt".

Sachverhalt:

A.
X._____ ist seit dem 1. Januar 2000 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Am 26. Mai 2004 reichte er verspätet die Mehrwertsteuerdeklaration für das 4. Quartal 2003 ein. Diese enthielt den expliziten Hinweis, dass die Abrechnung unter dem generellen Vorbehalt einer allfälligen Änderung der Rechtsprechung oder der anwendbaren gesetzlichen Grundlagen erstellt worden sei.

B.
Mit Entscheid vom 29. November 2004 bestätigte die ESTV – unter Vorbehalt einer Kontrolle – die in der Mehrwertsteuerabrechnung ausgewiesene und in der Zwischenzeit bezahlte Steuerschuld von insgesamt Fr. 631.15 (Steuerbetrag in der Höhe von Fr. 2'522.10 abzüglich Vorsteuer von Fr. 1'890.95). In der Begründung führte sie an, dass ein "genereller Vorbehalt", wie er vorliegend formuliert sei, ausgeschlossen sei und die formellen Voraussetzungen für eine rechtsgenügliche Bestreitung nicht erfülle. Sie hob den Vorbehalt auf, ohne dies jedoch ins Dispositiv aufzunehmen.

C.
Dagegen liess X._____ (auch Steuerpflichtiger) am 13. Dezember 2004 Einsprache erheben und beantragen, Ziff. 1 des Dispositivs wie folgt zu korrigieren: "X._____ hat gegenüber der ESTV für die Steuerperiode 4. Quartal 2003 einen Umsatz von Fr. 90'414.-- mit einem Steuerbetrag von Fr. 2'522.10 deklariert und mit der Vorsteuer von Fr. 1'890.95 verrechnet, was nach der zur Zeit gültigen Praxis, Rechtsprechung und den Gesetzen zu Recht geschah". Zur Begründung machte er im Wesentlichen geltend, berechtigt zu sein, einen "generellen Vorbehalt" anzubringen und die Höhe der abgelieferten Mehrwertsteuer bis zum Eintritt der Verjährung zu bestreiten, um allfälligen Praxis-, Rechtsprechungs- oder Gesetzesänderungen Rechnung zu tragen; dies sei die einzige Möglichkeit, über die gleichen Rechte zu verfügen wie die ESTV, welche die Steuerforderung bis zum Eintritt der Verjährung abändern könne.

D.
Mit Einspracheentscheid vom 11. April 2005 trat die ESTV auf die Einsprache vom 13. Dezember 2004 nicht ein und stellte fest, dass der

vom Steuerpflichtigen erhobene "generelle Vorbehalt" den inhaltlichen Anforderungen, die an eine mehrwertsteuerrechtlich wirksame Bestreitung gestellt würden, nicht genüge. Sofern der Steuerpflichtige nicht bereit gewesen sei, die Steuerfestsetzung gemäss Feststellungsentscheid anzuerkennen, hätte er in rechtsgültiger Form Einsprache erheben und darlegen müssen, in welcher Höhe und aus welchem Grund er den Entscheid bestreite. Dies habe er vorliegend – insbesondere auch während der eingeräumten Nachfrist – versäumt. Damit überhaupt von einem rechtswirksamen Vorbehalt ausgegangen werden könnte, hätte die in der Abrechnung ausgewiesene Steuerforderung – in Übereinstimmung mit den allgemeinen Anforderungen, welche an eine gültige Einsprache gestellt werden – konkret beanstandet werden müssen.

E.
Dagegen lässt X._____ (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 10. bzw. 20. Mai 2005 bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde erheben und sinngemäss die Aufhebung des Nichteintretensentscheids beantragen. Zur Begründung hält er im Wesentlichen dafür, dass das Anbringen eines "generellen Vorbehalts" die einzige Möglichkeit sei, seine Rechte zu wahren. Es widerspreche dem schweizerischen System und dem Gedanken des Gesetzgebers, wenn die ESTV bis zum Eintritt der Verjährung auf ihre Steuerforderungen zurückkommen könne, währenddem dies für den Steuerpflichtigen nicht möglich sein solle.

F.
Mit Eingabe vom 23. Juni 2005 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde und teilt der SRK mit, dass sie von der Einreichung einer Vernehmlassung absehe.

Am 9. Februar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, dass es das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen habe.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 konnten Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nach Art. 44 ff. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden (aArt. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.201], in der Fassung vom 1. Januar 2001 [AS 2000 1300]; aufgehoben per 31. Dezember 2006). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 172.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31, 32 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer 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). Wird ein Nichteintretensentscheid angefochten, kann allerdings nur geltend gemacht werden, die Vorinstanz habe zu Unrecht das Bestehen der Eintretensvoraussetzungen verneint (BGE 118 Ib 381 E. 2b/bb, 113 Ia 146 E. 3c, 100 Ib 368 E. 3b; Entscheide der SRK [2004-106] vom 8. Dezember 2004 E. 1b, [2002-045] vom 9. Januar 2003 E. 2b, und [2001-030] vom 8. Oktober 2001 E. 1c). Damit wird das Anfechtungsobjekt auf die Eintretensfrage beschränkt, deren Verneinung als Verletzung von Bundesrecht gerügt werden kann (Entscheid der SRK [1999-115] vom 22. August 2000 E. 1b; André Moser, in: André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a.M. 1998, S. 30 und 62 Rz. 2.13 und 2.64). Die beschwerdeführende Partei kann entsprechend dem prozessualen Grundsatz, dass sich der Streitgegenstand im Zuge des Rechtsmittelverfahrens nicht verändern darf, nur die Anhandnahme beantragen, nicht aber die Aufhebung oder Änderung der (ursprünglichen) Verfügung verlangen.

2.
Der Beschwerdeführer hat auf der Abrechnung für das 4. Quartal 2003 folgenden Vermerk angebracht: "Die vorliegende Abrechnung wurde aufgrund der gesetzlichen Grundlagen und der bis heute veröffentlichten und uns bekannten Rechtsprechung erstellt. Gegen eine allfällige Änderung der Rechtsprechung oder der gesetzlichen Grundlagen wird ein genereller Vorbehalt angebracht." Nach Auffassung der ESTV ist es nicht möglich, einen derartigen Vorbehalt zu erheben. Was hinsichtlich der inhaltlichen Ausgestaltung eines rechtswirksamen Vorbehalts gelte, sei auch für die Einsprache gegen eine von ihr erlassene Verfügung zu beachten. Der blosse Verweis auf mögliche zukünftige, für die Steuerpflichtigen vorteilhafte Praxis-, Rechtsprechungs- und Gesetzesänderungen genüge der Begründungspflicht nicht, weshalb auf die vorsorgliche "Einsprache" nicht einzutreten sei. Wie es sich damit verhält, ist im Folgenden zu prüfen.

2.1 Gemäss Art. 46 MWSTG ist die steuerpflichtige Person gehalten, gegenüber der ESTV innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer abzurechnen (so genanntes Selbstveranlagungsprinzip; d. h. die Veranlagung wird anhand der von der steuerpflichtigen Person erstellten Mehrwertsteuerabrechnung vorgenommen). An sich ist die Verpflichtung des Steuerpflichtigen, die aufgrund seiner eigenen Abrechnung geschuldete Mehrwertsteuer innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode zu bezahlen (Art. 47 Abs. 1 MWSTG), nichts anderes als eine unmittelbare Folge des Selbstveranlagungsprinzips (NICOLAS SCHALLER/YVES SUDAN/PIERRE SCHEUNER/PASCAL HUGUENOT (ed.), TVA annotée, Genève/Zurich/Bâle 2005, p. 234; siehe auch Urteil des Bundesgerichts 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005 E. 5.1). Nach einer weitergehenden Auffassung ist die Verpflichtung zur Bezahlung der Steuer selbst Teil des Selbstveranlagungsprinzips (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1554/2006 vom 26. September 2007 E. 2.4, A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.4; Entscheid der SRK [2002-106] vom 19. Mai 2004 E. 2e). Gemäss der vom Bundesgericht in seinem Urteil 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 vertretenen Ansicht hat der Steuerpflichtige als Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips schliesslich sogar selber abzuklären, ob er die Voraussetzungen für eine allfällige Steuerpflicht erfüllt, und ist verpflichtet, sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden (E. 2.4.3.2 des erwähnten Urteils; s. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.5).

2.2 Das Gesetz äussert sich nicht zu den Folgen einer vorbehaltlosen Bezahlung der Steuer. Auch die Wegleitungen der ESTV, namentlich diejenige von 2001 (Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Sommer 2000 [650.525]), enthalten diesbezüglich keine Hinweise. Die gesetzlichen Bestimmungen äussern sich ebenso wenig zu den Zahlungsbedingungen. Sie behandeln einzig die Entstehung der Steuerforderung (Art. 43 MWSTG) und deren Fälligkeit (Art. 47 MWSTG), welche mit der Entstehung der Steuerforderung im Zusammenhang steht. Demgegenüber ist die Rechtsprechung hinsichtlich einer vorbehaltlosen Bezahlung klar. Nach Auffassung des Bundesgerichts ist die Entrichtung der Steuer unter Vorbehalt zwar gestattet (Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 2.4.3.1 zum Warenumsatzsteuerrecht; ohne weiteres unmittelbar übertragbar auf das Mehrwertsteuerrecht; vgl. auch Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 19 S. 185 ff., ASA 23 S. 178 ff., ASA 23 S. 335 ff., ASA 25 S. 514 ff., ASA 45 S. 193 ff., ASA 55 S. 62 ff.; BEAT ZINGG, Die Rückerstattung nicht geschuldeter Warenumsatzsteuer, in ASA 28 S. 92 ff.). Wird die Steuer indes vorbehaltlos bezahlt, ist eine Rückerstattung ausgeschlossen. Die Wirkungen der Selbstveranlagung (und der Bezahlung) entsprechen demnach weitgehend denjenigen einer rechtskräftigen Verfügung (Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 2.4.3.4, bestätigt in 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.3 und 2C_184/2007 vom 4. September 2007 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 12. Dezember 2007, a.a.O., E. 2.2). Die Rechtsprechung ist somit sehr streng, zumal der Steuerpflichtige danach an seine (bezahlte) Abrechnung gebunden ist, wenn er in Bezug auf die Besteuerung, die Steuerpflicht, den Steuerbetrag und die Abzüge keinen Vorbehalt anbringt (Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003, E. 2.4.3.3; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1391/2006 vom 16. Januar 2008, A-1368/2006 vom 12. Dezember 2007 E. 2.1, A-1351/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 2 in fine).

2.3 Nach Lehre und Rechtsprechung ist der Vorbehalt zunächst eine einseitige Willensäusserung seitens des Steuerpflichtigen, wobei an die (formellen) Voraussetzungen keine hohen Anforderungen zu stellen sind. Der schlichte Hinweis "unter Vorbehalt" oder lediglich "Vorbehalt" auf der Abrechnung wäre ausreichend (SANDRA KNOPP PISI, Das Selbstveranlagungsprinzip bei der Mehrwertsteuer – insbesondere die Bedeutung der Abrechnung mit oder ohne Vorbehalt, in ASA 74 S. 389 ff., S. 394 Ziff. 3.2). Gemäss Knopp stellt die Zahlung unter Vorbehalt nichts anderes dar als eine Bestreitung (S. 394 Ziff. 3.2); zudem

muss der Steuerpflichtige, um die Mehrwertsteuer zurückerstattet zu erhalten, im nachfolgenden Rechtsmittelverfahren Recht bekommen (Dorian Zadrin/ Cedric Samuel Ruepp/ Simeon L. Probst, Rückforderung zu Unrecht bezahlter MWST – Eine Analyse der neusten Rechtsprechung des Bundesgerichts, in Der Schweizer Treuhänder [ST] 2004 S. 125 Ziff. 6). Wellauer – allerdings noch zum Warenumsatzsteuerrecht – geht in die selbe Richtung (Wilhelm Wellauer, Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, Basel 1959, S. 407 Rz. 830). Nach einer abweichenden Meinung müsste der Steuerpflichtige demgegenüber die Möglichkeit haben, die entrichtete Steuer auch ohne Vorbehalt bis zum Eintritt der Verjährung zu bestreiten (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., S. 547). Diese Autoren stellen indes auf einen Entscheid der SRK vom 24. Mai 2002 (2001-154) ab, der vom Bundesgericht in der Folge mit Urteil 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in ASA 74 S. 666 ff., zwar bestätigt wurde, jedoch mit einer anderen Begründung; zudem sprechen sie sich in keiner Weise für einen "generellen Vorbehalt", wie ihn der Beschwerdeführer erhoben hat, aus.

2.4 Bei den übrigen "indirekten" oder ähnlich ausgestalteten Steuern wird dieselbe Ansicht vertreten: der Vorbehalt muss eine ausdrückliche Bestreitung darstellen, wonach die in Frage stehende Forderung nicht geschuldet ist (Hans-Peter Hochreutener, in Xavier Oberson/Pascal Hinny (Hrsg.), Kommentar Stempelabgaben, Zürich/Basel/Genf 2006, Rn. 76 in fine zu Art. 38; Conrad Stockar, in Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben [StG], Rz. 11 zu Art. 34). Für den Bereich der Verrechnungssteuer gilt dasselbe: der Vorbehalt ist eine Entrichtung der Steuer unter expliziter Bestreitung (Conrad Stockar, in Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [StG], Rz. 13 zu Art. 38; vgl. auch W. Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, S. 455 Rz. 5.4 zu Vorbem. zu Art. 17).

2.5 Im Übrigen hat das Bundesgericht im bereits erwähnten Grundsatzentscheid 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003 in diesem Zusammenhang erwogen: "Auf die Frage, wie es sich verhält, wenn eine *rechtzeitige Anfechtung (durch Anbringen eines Vorbehalts, Verlangen eines anfechtbaren Entscheids usw.) erfolgte*, ..." (E. 3.4.3.8 des erwähnten

Urteils; s. jedoch ZARDIN/RUEPP/PROBST, a.a.O., S. 125 Ziff. 6). Ebenso wird in E. 3.4.3.2 desselben Urteils ausgeführt: "Demnach hat der Steuerpflichtige auch selber darüber zu befinden, ob er die von ihm geschuldete Steuer vorbehaltlos, d.h. aufgrund der geltenden Praxis abliefern will, oder ob er, wenn er sich mit dem einen oder anderen Punkt nicht einverstanden erklärt, dies unter Vorbehalt tun will". Daraus wird deutlich, dass für das Bundesgericht die rechtzeitige Bestreitung – gegen einen konkreten Punkt gerichtet – massgeblich ist. Mit dem Vorbehalt wird die geltende Praxis bestritten, genauer gesagt die selbstdeklarierte Steuerforderung aufgrund der geltenden und vom Steuerpflichtigen bestrittenen Praxis.

2.6 Zusammenfassend gesagt gibt ein Steuerpflichtiger, der einen Vorbehalt anbringt, zu erkennen, dass er die geltende Praxis und damit die Steuer bestreitet und hierüber implizit den Erlass eines anfechtbaren Entscheids anstrengt. Vorbehalte, die diese Voraussetzungen nicht erfüllten, müssen im Mehrwertsteuerrecht hingegen als unbegründet und unzulässig betrachtet werden. Dies gilt namentlich auch für einen Vorbehalt, der lediglich im Sinne einer Absicherung angebracht wird und den Steuerpflichtigen vor dem Risiko allfälliger zukünftiger Praxis-, Rechtsprechungs- oder Gesetzesänderungen schützen soll. Dass aufgrund der Komplexität der Materie und der Tatsache, dass der Steuerpflichtige – wie gesehen – an die Bezahlung der Steuer ohne Vorbehalt gebunden ist, das Anbringen eines Vorbehalts durchaus nachvollziehbar ist (vgl. auch OTHMAR SIEBER, Wirkung der vorbehaltlosen Zahlung einer Ergänzungsabrechnung; Ungleich lange Spiesse bei der MWST?, in [ST] 2004 S. 891 f. Ziff. 2.1), vermag daran nichts zu ändern.

3.

Im vorliegenden Fall ist zuerst zu untersuchen, ob die ESTV in verfahrensrechtlicher Hinsicht korrekt gehandelt hat (E. 3.1 nachfolgend). Gegebenenfalls ist sodann die Rechtmässigkeit des Vorbehalts, wie ihn der Beschwerdeführer geäussert hat, zu beurteilen (E. 3.2 nachfolgend).

3.1

3.1.1 Die ESTV hat auf den "generellen Vorbehalt" des Beschwerdeführers hin einen Feststellungsentscheid von Amtes wegen erlassen (Feststellung der Steuerschuld gemäss der eingereichten Abrechnung). Art. 63 Abs. 1 Bst. f MWSTG sieht – im Rahmen der Steuerer-

hebung – den Erlass eines Feststellungsentscheids von Amtes wegen vor, wenn für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung der Steuerpflicht, der Steuerschuld, des Anspruchs auf Vorsteuerabzug, der Grundlagen der Steuerbemessung, des anwendbaren Steuersatzes oder der Mithaftung geboten erscheint. Gegenstand einer Feststellungsverfügung können dabei nur die konkreten, sich aus einem hinreichend festgelegten Sachverhalt ergebenden Rechte und Pflichten sein (Urteil des Bundesgerichts 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 2b). Man könnte sich allenfalls fragen, ob die ESTV unter den gegebenen Umständen überhaupt einen (Feststellungs-)Entscheid hätte erlassen dürfen (vgl. diesbezüglich E. 3.2.1). Dies kann indes vorliegend offenbleiben. Sie hat den Entscheid erlassen und darin explizit auf das Einspracherecht verwiesen. Da sich ferner auch nicht die Frage nach der Vorrangigkeit eines Leistungsentscheids stellt, konnte es dem Beschwerdeführer nicht verwehrt sein, von diesem Einspracherecht Gebrauch zu machen.

3.1.2 Der Auffassung der ESTV, wonach die Einsprache des Beschwerdeführers nicht hinreichend konkretisiert sei und deshalb darauf nicht eingetreten werden könne, kann nicht gefolgt werden. Die Eingabe enthält ein Begehren (Abänderung der Ziff. 1 des Dispositivs des angefochtenen Entscheids) sowie eine Begründung, die sich mit dem von ihm erhobenen "generellen Vorbehalt" auseinandersetzt (vgl. Art. 64 Abs. 3 MWSTG, Art. 52 VwVG). Der Beschwerdeführer hat den Vorbehalt denn auch auf einer spezifischen Abrechnung mit einem ganz bestimmten Steuerbetrag angebracht, welchen er auch bezahlt hat. Sein Vorbehalt richtet sich ausschliesslich gegen diesen Betrag, der im Zusammenhang mit konkreten Gesetzesbestimmungen steht. Zweifellos ist dieser Vorbehalt generell, aber der Beschwerdeführer hält – bezogen auf eine ganz bestimmte Forderung – unmissverständlich dafür, dass ein solcher genereller Vorbehalt gültig sei. Der Streitgegenstand bildete demnach die Frage, welche Wirkungen der genannte Vorbehalt hat. Der konkrete und individuelle Charakter, wie er nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verlangt wird, ist vorliegend ungeachtet der Tatsache, dass es sich um einen Feststellungsentscheid gemäss Art. 63 Abs. 1 Bst. f MWSTG handelt, gegeben (BGE 123 II 16 E. 2b in fine) und der Beschwerdeführer war freilich zur Ansicht berechtigt, ein weiter gefasster Vorbehalt als von der ESTV anerkannt sei zulässig. Der Beschwerdeführer will erreichen, dass ein "genereller Vorbehalt" auf der Abrechnung, mit Bezug auf einen konkreten Sachverhalt, als zulässig erachtet wird. Er ist berechtigt, dies

geltend zu machen, ohne dass er mit Nichteintretensfolgen rechnen muss. Folglich war es auch von vornherein nicht zulässig, dass die ESTV eine eingehendere Einsprache verlangt (bzw. auf die Möglichkeit des Rückzugs der Einsprache hingewiesen) und diesbezüglich das Nichteintreten im Säumnisfall angedroht hat.

3.1.3 Die ESTV hätte demnach – ohne Nachfristsetzung – auf die Einsprache eintreten und einen materiellen Entscheid treffen müssen; der Beschwerdeführer muss nämlich die Möglichkeit haben, seine Sichtweise zum erklärten Vorbehalt gegebenenfalls auch von der Beschwerdeinstanz materiell beurteilen zu lassen. Andernfalls könnte diese bezüglich der Frage nach der erforderlichen Form des Vorbehalts zwangsläufig gar nicht auf die Sache eintreten (BGE 123 V 335, BGE 118 Ib 134 E. 2; s. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.283/2002 vom 10. Juni 2002 E. 2). Streng genommen wäre die Beschwerde an sich gutzuheissen, die Sache zurückzuweisen und die ESTV anzuweisen, einen materiellen Entscheid zu fällen, welcher wiederum beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbar wäre. Aus Gründen der Prozessökonomie ist im vorliegenden Fall indes auf eine Rückweisung zu verzichten. Die Parteien konnten sich in ihren schriftlichen Eingaben an das Bundesverwaltungsgericht eingehend zur materiellen Seite äussern; ferner ist nicht ersichtlich, inwieweit der Beschwerdeführer durch den Verzicht benachteiligt wird. Das Bundesverwaltungsgericht kann ohne weiteres betreffend die Frage nach dem vorliegend umstrittenen Vorbehalt auf die Sache eintreten und über die Beschwerde materiell entscheiden (BGE 123 II 402 E. 4b/bb, BGE 119 Ib 241; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 151). Diese Schlussfolgerung rechtfertigt sich zudem auch aufgrund der Tatsache, dass es dem Dispositiv des Einspracheentscheids der ESTV an Klarheit mangelt: In Ziff. 1 wird aufgeführt, dass auf die Einsprache nicht eingetreten werde. Demgegenüber wird in Ziff. 3 des erwähnten Dispositivs festgehalten, dass der erhobende Vorbehalt den inhaltlichen Anforderungen, die an eine mehrwertsteuerrechtlich wirksame Bestreitung gestellt würden, nicht genüge. Diese Erklärung erinnert eher an eine Abweisung. Auf jeden Fall ist unter den gegebenen Umständen auf das hinreichend begründete Rechtsmittel einzutreten.

3.2

3.2.1 Der Beschwerdeführer bestreitet die Steuerforderung gemäss Abrechnung weder mit Bezug auf den erzielten Umsatz noch hinsichtlich der abziehbaren Vorsteuern. Ebenso wenig verlangt er einen anfechtbaren Entscheid oder bestreitet die seiner Abrechnung zu Grunde liegende geltende Verwaltungspraxis. Vielmehr behauptet er, sich durch den erhobenen "generellen Vorbehalt" gegen sämtliche zukünftige Praxis-, Gesetzes- oder Rechtsprechungsänderungen absichern zu können. Wie bereits dargelegt, sieht jedoch weder das geltende Mehrwertsteuerrecht noch die Rechtsprechung einen solchen Vorbehalt vor, der darin besteht, "sich abzusichern" und sich durch eine einseitige Rechtshandlung gegen das Risiko von künftigen Änderungen zu schützen (vgl. die bereits zitierten Grundsatzurteile des Bundesgerichts 2A.320/2002 und 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003; s. zum Ganzen E. 2.2-2.6 vorstehend). Ein solcher Vorbehalt ist unbegründet. Soweit der Beschwerdeführer die Ansicht vertritt, ein derartiger "genereller Vorbehalt" sei zulässig, muss die Beschwerde demzufolge abgewiesen werden.

3.2.2 Auch die übrigen Vorbringen erweisen sich als unerheblich. Im Besonderen macht der Beschwerdeführer zu Unrecht eine Ungleichbehandlung geltend. Im Selbstveranlagungsverfahren kommen dem Steuerpflichtigen und der Verwaltung vollkommen unterschiedliche Aufgaben bzw. Obliegenheiten zu, die nicht miteinander verglichen werden können. Der ESTV sind einzig Kontrollaufgaben übertragen. Demgegenüber ergeben sich aufgrund der Rolle und der Bedeutung des Selbstveranlagungsprinzips für den Steuerpflichtigen ganz andere Obliegenheiten (vgl. E. 2.1 vorstehend). Die Berechtigung des Steuerpflichtigen, mit Bezug auf eine bestimmte, in der Abrechnung ermittelte Steuerschuld seine Rechte zu wahren, hat nichts zu tun mit der Aufgabe der ESTV, das Inkasso der deklarierten Beträge zu kontrollieren und über dieses zu wachen. Vielmehr ist – in Übereinstimmung mit dem Bundesgericht – daran festzuhalten, dass ohne einen konkreten Vorbehalt niemand vor einer Praxisänderung geschützt ist und dass diese – in der Regel – nicht rückwirkend Anwendung findet (Urteil des Bundesgerichts 2A.230/2002 vom 2. Juni 2003, a.a.O., E. 3.4.3.8; BVGE 2007/14 E. 2.4 S. 147 ff., Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 29. Oktober 2007, a.a.O., E. 2, A-1422/2006 und A-1423/2006 vom 23. Oktober 2007 beide E. 2.2.2; vgl. zur grundsätzlichen Unzulässigkeit der Rückwirkung: Urteil des Bundes-

verwaltungsgerichts A-1715/2006 vom 9. November 2007 E. 2.2.5 und 3.4); darüber hinaus stellt sie auch keinen Revisionsgrund dar (Urteil des Bundesgerichts 2P.112/2003 vom 29. August 2003 E 3.3, veröffentlicht in Revue de droit administratif et de droit fiscal suisse [RDAF] 2004 II Nr. 3 S. 167). Im Übrigen ist nicht bestritten, dass eine Rückerstattung grundsätzlich möglich ist, wenn die Abrechnung zwar fehlerhaft ist, diese aber aufgrund einer im Zeitpunkt der Bezahlung der Steuer rechtmässigen Praxis erstellt worden ist.

3.2.3 Schliesslich kann die (ordentliche) Abrechnung des Steuerpflichtigen auch nicht verglichen werden mit der (ausserordentlichen) Ergänzungsabrechnung der ESTV, welche während der gesamten Verjährungsfrist abgeändert werden kann (Urteil des Bundesgerichts 2A.339/2003 vom 18. Februar 2004 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 29. Oktober 2007, a.a.O., E. 2, A-1366/2006 vom 28. Februar 2007 E. 2.2, je mit Hinweisen).

3.2.4 Zusammenfassend gesagt kann der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Steuerentrichtung, einen Vorbehalt anbringen und damit implizit einen anfechtbaren Entscheid verlangen, sofern er die Praxis der ESTV in einem konkreten Punkt als unrechtmässig erachtet. Andernfalls akzeptiert er die Praxis der Verwaltung und liefert die Steuer ohne Vorbehalt ab mit der Folge, dass er nicht vor einer zukünftigen Praxis-, Gesetzes- oder Rechtsprechungsänderung geschützt ist.

4.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen abzuweisen. Grundsätzlich wären die Kosten des vorliegenden Verfahrens dem Beschwerdeführer als unterliegende Partei aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 Satz 1 VwVG). Da die ESTV indes fälschlicherweise einen Nichteintretensentscheid gefällt hat, rechtfertigt es sich, ihm die Kosten in Anwendung von Art. 63 Abs. 1 letzter Satz VwVG zu erlassen (vgl. auch Art. 6b des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen abgewiesen.

2.
Für das vorliegende Verfahren werden weder Kosten auferlegt noch Parteientschädigungen zugesprochen. Der geleistete Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 300.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Pascal Mollard	Jeannine Müller

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: