Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1366/2006
{T 0/2}

Urteil vom 28. Februar 2007

Mitwirkung: Richter Daniel Riedo (Vorsitz); Richterin Florence Aubry Girardin; Richter Thomas Stadelmann; Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz

betreffend
Mehrwertsteuer (1. Januar 1995 - 31. Dezember 1999).

Sachverhalt:

A. X._____ ist seit dem 1. Januar 1995 in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Mit Erklärung vom 30. November 1994 an die ESTV unterstellte sich der Steuerpflichtige der Saldobesteuerung mit Wirkung ab 1. Januar 1995 und bezeichnete seine Branche/Tätigkeit mit "Farben- und Tapetenatelier". Nach telefonischer Rückfrage der ESTV präzisierte er offenbar, dass es sich dabei nur um ein "Ladengeschäft" handle. Am 22. März 1995 bewilligte die Verwaltung die beantragte Saldobesteuerung mit dem anzuwendenden Saldosteuersatz von 2%.

B. An diversen Tagen zu Beginn des Jahres 2000 führte die ESTV beim Steuerpflichtigen eine Steuerkontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob sie für die Perioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 7. Februar 2000 eine Steuernachforderung im Betrag von Fr. 10'952.-- zuzüglich Verzugszins. Die ESTV warf X._____ im Wesentlichen vor, seine Einnahmen aus Architekturleistungen seien entweder nicht oder fälschlicherweise zum Saldosteuersatz von 2% (Ladengeschäft) anstatt zu 5,2% bzw. ab 1. Januar 1999 zu 5,9% für Architekturleistungen deklariert worden (Ziff. 1.2, 1.3 und 1.5 der EA). Noch am gleichen Tag unterzeichnete der Steuerpflichtige die "Unterstellungserklärung" betreffend "Architekturleistungen, div. Dienstleistungen" zum Saldosteuersatz von 5,9%. Mit EA Nr. ... vom 12. Juli 2000 korrigierte die ESTV vorgenannte EA und setzte die Nachforderung auf Fr. 29'780.-- zuzüglich Verzugszins fest. Diese Korrektur resultierte im Wesentlichen aus dem Vorhalt, es lägen für die fragliche Zeit Leistungen von X._____ als Generalunternehmer vor. Entsprechend sei das gesamte Entgelt zu veranschlagen, das hierfür geleistet werde, und nicht lediglich 10% für "reine Architekturleistungen" wie ursprünglich angenommen worden sei.

C. In der Folge bestritt X._____ die EA Nr. ... . Die ESTV entschied am 24. Februar 2004, sie habe von X._____ zu Recht Fr. 29'780.-- Mehrwertsteuern nebst Verzugszins nachgefordert. Zur Begründung führte die Verwaltung im Wesentlichen an, zulässig für einen Steuerpflichtigen sei die Anwendbarkeit von lediglich zwei Saldosteuersätzen. Sie habe festgestellt, dass X._____ auch im Rahmen von "Generalunternehmerverträgen" tätig sei und dass diese Tätigkeit keine "reine Architekturleistung" darstelle. Seine Tätigkeit betreffend die zwei Verträge mit A._____ und B._____ sei deshalb zum vollen Vertragsbetrag zu veranschlagen und nicht lediglich wie zunächst anlässlich der Steuerkontrolle irrtümlich angenommen zum geschätzten Anteil von 10% für die "reine Architekturleistung". Anwendbar sei diesfalls der entsprechende Saldosteuersatz von 4% bzw. von 4,6% ab 1. Januar 1999. Da er überdies nur zwei Saldosteuersätze anwenden dürfe und seine "reine Architekturleistung" wesentlich geringer (weniger als 10%) ausfalle als seine Tätigkeit als Generalunternehmer, sei für seine Architekturleistungen auch der niedrigere Saldosteuersatz für Generalunternehmer (wie für Baugeschäfte)

anwendbar. Mit Einsprache vom 25. März 2004 beantragte der Steuerpflichtige, den angefochtenen Entscheid aufzuheben. Er brachte vor, dem Steuerinspektor sei bereits anlässlich der fraglichen Steuerkontrolle der Inhalt der beiden Generalunternehmerverträge vollumfänglich bekannt gewesen. Den in der Folge nachgeforderten Steuerbetrag von Fr. 10'952.-- nebst Verzugszins habe er fristgerecht beglichen. Die ESTV verletze den Grundsatz von Treu und Glauben, wenn sie "nachträglich feststelle", seine Generalunternehmertätigkeit unterliege vollumfänglich der Steuer, und sie sich dabei nicht an die anlässlich der Kontrolle getroffene Vereinbarung halte.

D. Mit Einspracheentscheid vom 1. Juni 2004 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Nachforderung in Höhe von Fr. 29'780.-- zuzüglich Verzugszins. Zur Begründung hielt die Verwaltung im Wesentlichen dafür, anlässlich der beiden fraglichen mit "Generalunternehmungsvertrag" bezeichneten Rechtsgeschäfte habe der Einsprecher als Generalunternehmer gehandelt. Der Besteuerung unterliege das gesamte Entgelt. Anlässlich der ersten EA seien irrtümlich nur 10% dieses Entgelts für "reine Architekturleistungen" veranschlagt worden. Der Grundsatz von Treu und Glauben werde dadurch nicht verletzt, es mangle bereits an einer Vertrauensgrundlage.

E. Am 30. Juni bzw. 10. August 2004 reicht der Steuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde ein und stellt den Antrag, den Einspracheentscheid aufzuheben. Er stützt sich auf den Grundsatz von Treu und Glauben.

Mit Vernehmlassung vom 27. September 2004 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1. Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht (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 der alten Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [aMWSTV von 1994, AS 1994 1464]). Der Beschwerdeführer hat den Einspracheentscheid vom 1. Juni 2004 frist- und nach Verbesserungsaufforderung auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Er ist durch die angefochtene Verfügung beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich in den Jahren 1995 bis 1999. 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 Erwachsen dem Steuerpflichtigen aus der genauen Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuer wesentlicher Tatsachen übermässige Umtriebe, so kann die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen Erleichterungen gewähren oder eine annäherungsweise Ermittlung der Steuer zulassen (Art. 47 Abs. 3 MWSTV). Die Verwaltung hat von dieser Kompetenz Gebrauch gemacht und die Möglichkeit der vereinfachten Abrechnung mittels Saldosteuersätzen ausführlich geregelt (vgl. soweit hier interessierend: Broschüre über die Saldosteuersätze bei der Mehrwertsteuer vom Mai 1995 [gültig bis 31. Dezember 1996] bzw. jene vom November 1996 [gültig ab 1. Januar 1997]; zum Wesen und zur Rechtmässigkeit der Saldosatzbesteuerung vgl. etwa Entscheide der SRK vom 24. Juni 1999, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.111; vom 22. Juli 2000, veröffentlicht in VPB 65.22).

2.2 Gemäss Rechtsprechung ist die EA keine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Sie kann zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden, soweit sie nicht Gegenstand eines rechtskräftigen Entscheides bildet und die Verjährung nicht eingetreten ist (Entscheid der SRK vom 17. Juli 2001, veröffentlicht in VPB 66.43 E. 3a, mit Hinweisen; Urteile des Bundesgerichts vom 18. Februar 2004 [2A.339/2003] E. 4.2, mit Hinweisen; vom 9. August 2002 [2A.75/2002] E. 5.2 und 5.3).

2.3 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 129 I 170, 126 II 387, 125 I 274; ARTHUR HAEFLIGER, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, Zürich 2006, Rz. 622 ff.; IMBODEN/RHINOW/KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basel/Frankfurt am Main 1990, Nr. 74 und Nr. 75 Bd. III/b/2; WEBER/DÜRLER, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.).

3. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer anlässlich der beiden Rechtsgeschäfte mit A._____ und B._____ als Generalunternehmer aufgetreten ist. Versehentlich hat die ESTV diese Tätigkeit anlässlich der Nachforderung gemäss EA Nr. ... als "reine Architekturleistung" qualifiziert und deshalb die Steuer nur nach Massgabe des geschätzten Anteils von 10% des Gesamtentgelts (A._____: Fr. 520'000.--; B._____: Fr. 380'000.--) berechnet. Mit EA Nr. ... korrigierte die Verwaltung ihr Versehen und bemass die Steuer nach dem gesamten Entgelt für die Tätigkeit als Generalunternehmer.

   Der Beschwerdeführer hält zunächst dafür, er habe die Nachforderung gemäss der ersten EA akzeptiert und beglichen. Die ESTV sei an die beiderseits unterzeichnete EA gebunden, weshalb es willkürlich sei, wenn sie einige Monate später für die gleiche Sache einen höheren Steuerbetrag einfordere.

   Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers konnte in casu die ESTV mit EA Nr. ... ohne Weiteres auf ihre erste Nachforderung zurückkommen und diese korrigieren. Denn die Forderung gemäss EA Nr. ... (bei welcher es sich zudem nicht um eine Verfügung handelt) war weder rechtskräftig festgelegt noch verjährt (E. 2.2). Der Beschwerdeführer kann darauf hingewiesen werden, dass die erste EA gleicherweise im Nachhinein zu seinen Gunsten hätte geändert werden können, wären denn die Voraussetzungen hierzu gegeben gewesen. Der Umstand, dass er die erste EA akzeptiert hat, ändert daran nichts.

3.1 Der Beschwerdeführer beruft sich ferner auf den Grundsatz von Treu und Glauben und bringt vor, die beiden Verträge über seine Leistungen als Generalunternehmer seien bereits anlässlich der Steuerkontrolle vorgelegen. Dennoch habe die ESTV die entsprechende Tätigkeit als Architekturleistung qualifiziert. Sein Vertrauen auf diese Falschauskunft sei berechtigt gewesen und zu schützen. Die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes seien allesamt erfüllt.

   Mit dem Beschwerdeführer ist einig zu gehen, dass die erste EA bzw. deren Begleitschreiben oder die anlässlich der Kontrolle dem Steuerpflichtigen erteilten Weisungen grundsätzlich durchaus Vertrauensgrundlage bilden können. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz genügt nämlich ein Verhalten der Behörde, das bei der betroffenen Privatperson bestimmte Erwartungen auslöst (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 631). Nicht erforderlich ist namentlich eine Verfügung im formellen Sinn, wie die ESTV dafür hält (Einspracheentscheid, E. 4.2).

   Dennoch kann sich der Beschwerdeführer nicht erfolgreich auf den Vertrauensschutz berufen. Seinen Nachteil erblickt er im Umstand, dass er die nachgeforderte Steuer nicht mehr auf seine Kunden überwälzen könne. Er verkennt, dass er im Vertrauen auf die Richtigkeit der steuerlichen Beurteilung seiner Tätigkeit durch die ESTV Dispositionen getroffen oder unterlassen haben müsste, die er nicht oder jedenfalls nicht ohne Schaden rückgängig machen oder nachholen könnte. Das Fehlverhalten der Verwaltung müsste folglich für seine nachteilige Disposition kausal gewesen sein (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 686 f.). An dieser Kausalität

mangelt es im vorliegenden Fall. Weder weist der Beschwerdeführer nach noch ergibt sich aus den Akten, dass er nach der ersten EA vom 7. Februar 2000 bzw. nach der fehlerhaften Weisung durch die ESTV die für ihn nachteiligen Dispositionen getroffen oder unterlassen hatte. Vielmehr hat er bereits vorher, nämlich anlässlich der seinerzeitigen Rechnungsstellung für die fraglichen Leistungen als Generalunternehmer, unterlassen, die Steuer auf die Leistungsempfänger zu überwälzen. Insofern ist das später eingetretene Versehen der ESTV unter keinen Umständen kausal für den behaupteten Nachteil des Beschwerdeführers.

Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich vorliegend, die weiteren kumulativen Voraussetzungen des Vertrauensschutzes zu prüfen.

4. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen und der Einspracheentscheid der ESTV vom 1. Juni 2004 im Sinne der Erwägungen zu bestätigen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteientschädigung an den Beschwerdeführer ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG a contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 1'500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- verrechnet.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - dem Beschwerdeführer (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (mit Gerichtsurkunde)

Bern, 7. März 2007

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Jeannine Müller

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit der Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten 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 (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. m und 100 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG]; SR 173.110).

Versand am: