VPB 64.49

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 28. Mai 1998 i. S. H. [SRK 1998-004])

Mehrwertsteuer. Revisionsgesuch. Anforderungen an Begründung der Einsprache gegen abweisenden Revisionsentscheid.

- Mit Blick auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtes und andere Erlasse auf dem Gebiet der indirekten Steuern erscheint Art. 55 Abs. 1 MWSTV als verfassungsmässig (E. 2a).

- Der Revisionsentscheid der ESTV unterliegt den gleichen Rechtsmitteln wie der vom Revisionsgesuch betroffene Entscheid (E. 2b).

- Eine Einsprache gegen einen abweisenden Revisionsentscheid ist genügend begründet, wenn ihr zumindest sinngemäss zu entnehmen ist, die nachträglich eingereichten Steuerabrechnungen seien zu Unrecht nicht als neue erhebliche Tatsachen oder Beweismittel berücksichtigt worden (E. 3a).

- Hat die Vorinstanz durch ihr Eintreten auf das Revisionsgesuch die angeführte Begründung als sachbezogen und den geltend gemachten Revisionsgrund als zulässig erachtet und werden in der gegen den Revisionsentscheid erhobenen Einsprache die schon im Revisionsgesuch erhobenen Rügen wiederholt, ist auf das Rechtsmittel einzutreten (E. 3b).

Taxe sur la valeur ajoutée. Demande de révision. Exigences quant à la motivation d'une réclamation contre une décision rejetant une demande de révision.

- En égard à la jurisprudence du Tribunal fédéral et à d'autres actes législatifs dans le domaine des impôts indirects, l'art. 55 al. 1 OTVA se révèle conforme à la constitution (consid. 2a).

- La décision de révision de l'AFC est soumise aux mêmes voies de droit que la décision concernée par la demande de révision (consid. 2b).

- Une réclamation contre une décision de révision négative est suffisamment motivée si l'on peut en déduire au moins par analogie que c'est à tort que les décomptes d'impôt fournis postérieurement n'ont pas été pris en considération comme nouveaux éléments de fait et moyens de preuve déterminants (consid. 3a).

- Si l'autorité inférieure, en entrant en matière sur la demande de révision, a considéré comme pertinente l'argumentation exposée dans ladite demande et comme admissible le motif de révision invoqué, et si les griefs déjà soulevés dans la demande de révision sont répétés dans la réclamation déposée contre la décision de révision, il y a lieu d'entrer en matière (consid. 3b).

Imposta sul valore aggiunto. Domanda di revisione. Esigenze per la motivazione del reclamo contro la decisione di revisione respinta.

- Nell'ottica della giurisprudenza del Tribunale federale e di altri atti legislativi nell'ambito delle imposte indirette, l'art. 55 cpv. 1 OIVA è conforme alla Costituzione (consid. 2a).

- La decisione di revisione dell'AFC sottostà ai medesimi rimedi giuridici della decisione concernente la domanda di revisione (consid. 2b).

- Un reclamo contro una decisione di revisione respinta è sufficientemente motivato qualora se ne possa dedurre, almeno per analogia, che i rendiconti fiscali forniti a posteriori non sono stati ingiustamente presi in considerazione come nuovi fatti o mezzi probatori rilevanti (consid. 3a).

- Se l'autorità inferiore, entrando in materia sulla domanda di revisione, ha considerato pertinente la motivazione ivi prodotta e ammissibile il motivo di revisione invocato, e se le censure già sollevate nella domanda di revisione sono ripetute nel reclamo presentato contro la decisione di revisione, è necessario entrare in materia (consid. 3b).

A. H. ist als selbständiger Unternehmensberater seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Für die Steuerperioden des 1. Quartals 1995 bis 1. Quartal 1996 (Zeit vom 1. Januar 1995 bis 31. März 1996) kam er seiner Abrechnungspflicht nicht nach, so dass sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) veranlasst sah, die geschuldete Mehrwertsteuer durch Schätzung zu ermitteln. In der Folge machte die ESTV mit Ergänzungsabrechnung vom 19. Februar 1996 für die Steuerperioden des 1. bis 3. Quartals 1995 den Steuerbetrag von Fr. 7000.- nebst Zins von 5% ab 30. August 1995 und mit Ergänzungsabrechnung vom 21. August 1996 für die Steuerperioden des 4. Quartals 1995 sowie des 1. Quartals 1996 den Steuerbetrag von Fr. 10 000.- nebst Zins von 5% ab 15. April 1996 geltend. In der Folge leitete die ESTV für die erwähnten Steuerforderungen je eine Betreibung ein und erliess zur Beseitigung der von H. erhobenen Rechtsvorschläge zwei Entscheide nach Art. 51 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) vom 27. Januar 1997 bzw. 27. Februar 1997.

B. Innert der ordentlichen Einsprachefrist von 30 Tagen gemäss Art. 52 Abs. 1 MWSTV blieben die erwähnten Entscheide der ESTV unangefochten. Hingegen reichte H. mit Schreiben vom 28. April 1997 die Mehrwertsteuerabrechnungen für das 1. und 2. Quartal 1995 sowie für das 1. Quartal 1996 ein, wobei er einen Vorsteuerüberschuss von Fr. 1132.35 bzw. Fr. 456.10 geltend machte. Mit Schreiben an H. vom 29. April 1997 hielt die ESTV fest, die Entscheide vom 27. Januar 1997 und 27. Februar 1997 seien in Rechtskraft erwachsen, weshalb eine Korrektur der Steuerschulden ausgeschlossen sei.

C. Mit Schreiben vom 9. Mai 1997 ersuchte H. um Revision der Entscheide vom 27. Januar 1997 und 27. Februar 1997, wobei er hinsichtlich des ersten Entscheides die Verrechnung des von ihm geltend gemachten Vorsteuerüberschusses für die Jahre 1995 und 1996 mit der Ergänzungsabrechnung vom 19. Februar 1996 über Fr. 7000.- und bezüglich des zweiten Entscheides die Einstellung des Betreibungsverfahrens für die Ergänzungsabrechnung vom 21. August 1996 beantragte. Zur Begründung führte er aus, nebst seiner Tätigkeit als selbständiger Unternehmensberater unterrichte er an zwei höheren Wirtschafts- und Verwaltungsschulen sowie an einer Ingenieurschule. Die Kumulation dieser verschiedenen Tätigkeiten habe zu einer erheblichen Arbeitsbelastung geführt, aufgrund derer Unterricht und Kundenaufträge prioritär behandelt worden seien. Die eigene Administration und damit auch der Geschäftsabschluss für das Jahr 1995 hätte warten müssen. Erst nach Abschluss der

Buchhaltung bzw. Erstellen des Jahresabschlusses hätte er Ende März 1996 seine Steuererklärung einreichen können und verfüge erst jetzt über die notwendigen Werte bezüglich Umsatz und Vorsteuern, um für das Jahr 1995 auch die Mehrwertsteuerabrechnungen erstellen zu können.

Die ESTV fällte am 20. August 1997 einen Revisionsentscheid, mit welchem sie das Gesuch vom 9. Mai 1997 mit der Begründung abwies, die angefochtenen Entscheide seien weder in Verletzung prozessualer Grundsätze nach Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. April 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) zustande gekommen, noch könne sich H. auf Revisionsgründe im Sinne von Art. 66 Abs. 2 VwVG berufen. Überdies sei ihm die Geltendmachung seiner Vorbringen im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Entscheide nicht verunmöglicht gewesen.

D. Dagegen erhob H. am 19. September 1997 Einsprache, die er - gleich wie schon anlässlich seines Revisionsgesuchs vom 9. Mai 1997 - wiederum mit der seinerzeitigen Arbeitsüberlastung begründete und weiter ausführte, in der Zwischenzeit hätte er seine Abrechnungen für die Jahre 1995 und 1996, aus denen ein Guthaben seinerseits in Höhe von insgesamt Fr. 1588.45 hervorgehe, eingereicht. In Anbetracht dieses Vorsteuerüberschusses sei der von der ESTV geforderte Steuerbetrag in Höhe von Fr. 17 000.- absolut unverhältnismässig.

Mit Schreiben vom 27. Oktober 1997 forderte die ESTV H. auf, seine Einsprache im Sinne von Art. 52 Abs. 2 MWSTV zu verbessern, da eine auf die gesetzlichen Revisionsgründe bezugnehmende Begründung fehle und räumte ihm in Anwendung von Art. 52 Abs. 3 und 4 MWSTV eine Nachfrist von drei Tagen zur Verbesserung der Einsprache ein. Die ESTV trat mit Einspracheentscheid vom 27. November 1997 auf die Einsprache vom 19. September 1997 nicht ein. Sie begründete dies damit, der Einsprecher habe mit seiner «Verbesserung der Einsprache» vom 31. Oktober 1997 einmal mehr die bereits im Verfahren zuvor genannten privaten und wirtschaftlichen Gründe vorgebracht, die ihn am rechtskonformen Handeln gehindert hätten. Entgegen der Aufforderung der ESTV sei er jedoch auf die entscheidrelevanten Revisionsgründe nicht eingegangen.

E. Gegen den vorgenannten Einspracheentscheid der ESTV erhebt H. mit Eingabe vom 9. Januar 1998 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK). Er führt aus, ihm stehe für die Jahre 1995 und 1996 ein Vorsteuerüberschuss in Höhe von insgesamt Fr. 1588.45 zu. Die mit der Ergänzungsabrechnung vom 19. Februar 1997 (bzw. dem Entscheid vom 27. Januar 1997) eingeforderten und inzwischen bezahlten Fr. 7000.- seien zurückzubezahlen und das Betreibungsverfahren für die mit der Ergänzungsabrechnung vom 21. August 1997 (bzw. dem Entscheid vom 27. Februar 1997) festgelegte Steuerforderung von Fr. 10 000.- sei einzustellen.

In ihrer Vernehmlassung vom 6. April 1996 beantragt die ESTV die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Auferlegung der Verfahrenskosten an den Beschwerdeführer.

Aus den Erwägungen:

2.a. Gemäss Art. 55 Abs. 1 MWSTV sind auf die Revision von Entscheiden der ESTV die Art. 66 bis 68 VwVG anwendbar. Zwar kann insbesondere Art. 66 VwVG, der auf die Revision von Beschwerdeentscheiden durch die Beschwerdeinstanz zugeschnitten ist, nicht unbesehen auf die Revision von Entscheiden und Einspracheentscheiden der ESTV übertragen werden (vgl. Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 1073). Dieser Vorbehalt bezieht sich hingegen nicht auf die Verfassungsmässigkeit von Art. 55 Abs. 1 MWSTV. Denn mit Blick auf die konstante Rechtsprechung des Bundesgerichts, dass in bundesrechtlichen Abgabesachen einem Begehren des Abgabepflichtigen um Revision des rechtskräftigen Entscheides einer unteren Instanz auch dann Folge zu geben ist, wenn gesetzliche Vorschriften hierüber fehlen (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 46 S. 347 E. 1 mit Hinweisen) und die Tatsache, dass die sinngemässe Anwendung von Art. 66 VwVG auf die Revision von erstinstanzlichen Entscheiden der ESTV für die Warenumsatzsteuer in der Lehre postuliert wird (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, Rz. 860; vgl. Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 188 f.) sowie
in den übrigen Erlassen auf dem Gebiet der indirekten Steuern vorgeschrieben ist (Art. 59 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG], SR 642.21; Art. 44 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [StG], SR 641.10), erweist sich Art. 55 Abs. 1 MWSTV als verfassungsgemäss.

Bezüglich Inhalt, Form, Verbesserung und Ergänzung des Revisionsbegehrens verweist Art. 67 Abs. 3 VwVG auf die allgemeinen Vorschriften des Beschwerdeverfahrens gemäss Art. 52 und 53 VwVG. Mithin sind an die Begründung ausserordentlicher Rechtsmittel strenge Anforderungen zu stellen (Gygi, a. a. O., S. 198), weshalb im Revisionsgesuch anzugeben ist, welcher der im Gesetz abschliessend aufgeführten Revisionsgründe angerufen wird, inwiefern Anlass besteht, ihn geltend zu machen, und welche Änderung des früheren Entscheides verlangt wird (VPB 58.35 E. 3a S. 293 und VPB 60.37 E. 2b S. 334).

Wenn es an den Verfahrensvoraussetzungen mangelt, etwa die Frist nicht eingehalten ist, dem Gesuchsteller die Legitimation abgeht, aber auch wenn der vorgebrachte Grund keinen zulässigen Revisionsgrund darstellt, tritt die Revisionsinstanz auf das Revisionsbegehren nicht ein. Wird demgegenüber auf das Revisionsgesuch eingetreten und erachtet die Revisionsinstanz es als begründet, so hebt sie den angefochtenen Entscheid auf und entscheidet neu (Art. 68 Abs. 1 VwVG). Erweisen sich die vorgebrachten Revisionsgründe als nicht rechtserheblich, stichhaltig, neu oder beweiskräftig, wird das formrichtig vorgetragene Gesuch abgewiesen (zum Ganzen René A. Rhinow / Heinrich Koller / Christina Kiss-Peter, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel 1996, Rz. 1439).

b. Der Revisionsentscheid unterliegt den gleichen Rechtsmitteln wie der vom Revisionsgesuch betroffene Beschwerdeentscheid (Alfred Kölz / Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zürich 1993, Rz. 325; Rhinow / Koller / Kiss, a.a.O., Rz. 1441). Da sich der Revisionsentscheid der ESTV vom 20. August 1997 auf Entscheide der ESTV nach Art. 51 MWSTV bezog, konnte er innert 30 Tagen mit Einsprache angefochten werden (Art. 52 Abs. 1 MWSTV). Gemäss Art. 52 Abs. 2 MWSTV hat die Einspracheschrift die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters, der sich durch eine Vollmacht auszuweisen hat, zu enthalten. Genügt eine Einsprache diesen Anforderungen nicht, oder lässt der Antrag oder dessen Begründung die nötige Klarheit vermissen, so räumt die ESTV dem Einsprecher eine kurze Nachfrist zur Verbesserung ein (Art. 52 Abs. 3 MWSTV), verbunden mit der Androhung, dass nach unbenutztem Fristablauf beim Fehlen von Antrag, Begründung, Unterschrift oder Vollmacht auf die Beschwerde nicht eingetreten werde (Art. 52 Abs. 4 MWSTV).

3. Im vorliegenden Fall trat die ESTV auf das Revisionsgesuch des Beschwerdeführers vom 9. Mai 1997 ein und wies es mit Revisionsentscheid vom 20. August 1997 ab. Auf die dagegen erhobene Einsprache vom 19. September 1997 trat die ESTV mit Einspracheentscheid vom 27. November 1997 nicht ein.

a. In der Einsprache vom 19. September 1997 beruft sich der Beschwerdeführer, wie schon anlässlich seines Revisionsgesuchs vom 9. Mai 1997, auf von ihm am 28. April 1997 eingereichten Abrechnungen für die Jahre 1995 und 1996, wobei er bezüglich der verspäteten Einreichung der Abrechnungen auf seine damalige Arbeitsüberlastung verweist. Damit macht er zumindest sinngemäss geltend, die von ihm nachträglich eingereichten Abrechnungen seien von der ESTV in ihrem Revisionsentscheid vom 20. August 1997 zu Unrecht nicht als neue erhebliche Tatsachen oder Beweismittel im Sinne von Art. 66 Abs. 2 Bst. a VwVG berücksichtigt worden. Unter diesen Umständen erweist sich die Einsprache des Beschwerdeführers vom 19. September 1997 als genügend begründet, so dass die ESTV auf das Rechtsmittel hätte eintreten müssen. In diesem Zusammenhang kann auch darauf hingewiesen werden, dass das Bundesgericht sogar auf eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen einen rechtskräftigen Warenumsatzsteuerentscheid eingetreten ist, bei der sich der Beschwerdeführer nicht auf einen der in Art. 137 des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG, SR 173.110) genannten Revisionsgründe berief (ASA 60 S. 505 E. 3).
Daran vermag nichts zu ändern, dass die ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 6. April 1998 abschliessend ausführt, im Falle eines Eintretens auf die Einsprache hätte sie diese abweisen müssen, und der Beschwerdeführer sich grundsätzlich nicht mit dem Argument der Arbeitsüberlastung von seinen Obliegenheiten als Steuerpflichtiger, insbesondere seiner Pflicht zur fristgemässen Abrechnung und Bezahlung der Mehrwertsteuer (Art. 37 und 38 MWSTV), zu entbinden vermag.

b. Es ist zutreffend, dass an die Begründung von ausserordentlichen Rechtsmitteln strenge Anforderungen zu stellen sind (E. 2a hiervor). Das bedeutet aber nicht, dass im Einspracheverfahren gemäss Art. 52 MWSTV strengere Anforderungen an die Einsprache zu stellen sind als an das vorangegangene Revisionsgesuch. Durch ihr Eintreten auf das Revisionsgesuch hat die ESTV die angeführte Begründung als sachbezogen und den geltend gemachten Revisionsgrund als zulässig erachtet. Wenn sie in der Folge auf die gegen den Revisionsentscheid erhobene Einsprache - in der die schon im Revisionsgesuch erhobenen Rügen wiederholt wurden - nicht eintrat, widerspricht sie damit ihrer rechtlichen Beurteilung der Sachbezogenheit des Revisionsgesuchs (vgl. Entscheid der SRK vom 26. September 1995 i.S. A. SA, E. 3a, veröffentlicht in VPB 60.81 S. 726 f.). Da gemäss dem speziellen Entscheid- und Einspracheverfahren der Art. 52 und 53 MWSTV die Möglichkeit besteht, dass dieselbe Behörde über die gleiche Sache zu entscheiden hat, geht es nicht an, die Eintretensfrage bei einer Einsprache, welche mit weitgehend gleichlautender Begründung wie das Revisionsgesuch erhoben wurde, anders zu beurteilen als im vorangegangenen Revisionsverfahren.

Aus diesen Gründen ist die Beschwerde - soweit darauf einzutreten ist - gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache zur materiellen Behandlung an die ESTV zurückzuweisen.

Dokumente der SRK