

# **BVGer A-1344/2011 vom 26. September 2011**

Bundesverwaltungsgericht, 2011-09-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1344\\_2011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1344_2011)

FR: TAF A-1344/2011 du 26 septembre 2011

IT: TAF A-1344/2011 del 26 settembre 2011

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerden zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

### **E. 1.2**

Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 131 V 222 E. 1, 127 V 156 E. 1, 123 V 214 E. 1; Urteile des Bundesgerichts 2C\_188/2010 und 2C\_194/2010 vom 24. Januar 2011 E. 1.1, 2C\_872/2008 und 2C\_873/2008 vom 7. Dezember 2009 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 8794/2007 und A 8755/2007 vom 18. Oktober 2010 E. 1.2). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6834/2007 und A-6835/2007 vom 14. Juni 2010 E. 1.3; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Basel 2008, Rz. 3.17). Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt, ist doch in beiden Fällen dasselbe Steuersubjekt betroffen, entsprechen sich die Sachverhalte und stellen sich gleiche Rechtsfragen (vgl. zur vorliegenden Konstellation August Mächler, in *Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, Zürich/St. Gallen 2008, Art. 58 N. 20 mit Hinweis). Daher rechtfertigt es sich, die zwei Beschwerdeverfahren A 1344/2011 und A-3285/2011 zu vereinigen und in einem einzigen Urteil zu erledigen.

### **E. 1.3**

Als Prozessvoraussetzungen - auch Sachurteilsvoraussetzungen genannt - werden die Vorbedingungen bezeichnet, die erfüllt sein müssen, damit die Behörde eine Beschwerde zu behandeln und darüber materiell zu befinden hat (Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., Zürich 1998, N. 410). Zu den Prozessvoraussetzungen gehören unter anderem die Beschwerdebefugnis der ein Rechtsmittel einlegenden Person (Art. 48 VwVG), ein form- und fristgerecht eingereichtes Rechtsmittel (Art. 50 und 51 ff. VwVG) und das Fehlen anderweitiger Rechtshängigkeit oder eines rechtskräftigen Entscheids in der gleichen Sache (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4166/2010 vom 17. Mai 2011 E. 1.2; Kölz/Häner, a.a.O., N. 414). Damit die Rechtsmittelinstanz auf eine Beschwerde eintritt und diese materiell behandelt, müssen die Prozessvoraussetzungen nachgewiesen sein. Die angerufene Behörde prüft sie von Amtes wegen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1276/2008 vom 1. September 2009 E. 2.1). Im vorliegenden Fall hat die ESTV ihren Einspracheentscheid im Rahmen von Art. 58 Abs. 1 VwVG in Wiedererwägung gezogen. Gemäss Art. 58 Abs. 3 VwVG setzt das Bundesverwaltungsgericht die Behandlung der Beschwerde vom 25. Februar 2011 fort, soweit diese durch den neuen Einspracheentscheid vom 12. Mai 2011 nicht gegenstandslos geworden ist. Da bezüglich der noch streitigen Punkte also weiterhin Rechtshängigkeit besteht, ist auf die Beschwerde vom 9. Juni 2011 gegen den wiedererwägungsweise erlassenen Einspracheentscheid vom 12. Mai 2011 nicht einzutreten (vgl. Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.46).

#### **E. 1.4.1**

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des Einspracheentscheids war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Anfechtungsobjekt). Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat, und über die sie nicht zu entscheiden hatte, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (Urteile des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1, 2C\_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2; statt vieler: BVGE 2010/12 E. 1.2.1). Der Streitgegenstand wird zudem durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Er darf sich im Laufe des Beschwerdeverfahrens nur verengen, er kann nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1626/2010 vom 28. Januar 2011 E. 1.2.1). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35 E. 2). Die Beschwerdeführerin beantragt den Rückzug der Betreuung und deren Löschung im Betreibungsregister (vgl. Antrag Nr. 2 ihrer Beschwerde vom 25. Februar 2011). Über diesen Punkt hat die ESTV nicht entschieden. Da sich der Streitgegenstand im Laufe des Beschwerdeverfahrens nicht erweitern darf, ist auf diesen Antrag nicht einzutreten.

#### **E. 1.4.2**

Der Erlass einer Feststellungsverfügung bedingt, dass das schutzwürdige Interesse nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung (bzw. eine Leistungsverfügung) gewahrt werden kann (Urteil des Bundesgerichts 2C\_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 1.3; BGE 126 II 300 E. 2c; BVGE 2010/12 E. 2.3, 2007/24 E. 1.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 4695/2008 vom 24. März 2011 E. 1.4). Der Beschwerdeführerin fehlt hinsichtlich ihres Feststellungsbegehrens, dass sie keine Mehrwertsteuer schulde, ein schutzwürdiges Interesse an dessen Behandlung, weil anhand des negativen Leistungsbegehrens, dem

Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachbelastung (durch Aufhebung des Einspracheentscheids, soweit er zum Nachteil der Beschwerdeführerin sei), entschieden werden kann, ob die fragliche Steuernachbelastung zu Recht besteht. Auf das Feststellungsbegehren (Rechtsbegehren Nr. 3 der Beschwerde vom 25. Februar 2011) ist somit nicht einzutreten.

#### **E. 1.4.3**

Unter diesen Vorbehalten ist auf die ansonsten form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde vom 25. Februar 2011 einzutreten.

#### **E. 1.5.1**

Die Prozesserledigung zufolge Gegenstandslosigkeit setzt voraus, dass das Rechtsschutzinteresse an der materiellen Beurteilung nicht mehr anerkannt werden kann. Diesem Erfordernis ist dann bzw. in dem Umfang Genüge getan, als ein im Rahmen von Art. 58 Abs. 1 VwVG pendente lite erlassener Wiedererwägungsentscheid den Anträgen der beschwerdeführenden Person entspricht oder gar darüber hinausgeht (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6995/2010 vom 29. Juli 2011, A-457/2010 vom 30. Juni 2010; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.46).

#### **E. 1.5.2**

Vorliegend entsprach die ESTV in ihrem wiedererwägungsweise erlassenen Einspracheentscheid vom 12. Mai 2011 den Anträgen der Beschwerdeführerin insoweit, als sie erkannte, diese habe ihr für die Schlussabrechnung per 31. Dezember 2008 keine Mehrwertsteuer zu bezahlen (Ziff. 2 des Dispositivs). Insoweit ist das Beschwerdeverfahren als gegenstandslos abzuschreiben. In der Folge beschränkt sich der vorliegende Streitgegenstand auf die Verteilung der Kosten des Beschwerdeverfahrens.

#### **E. 1.6.1**

Die ESTV beantragt, die Kosten des Beschwerdeverfahrens seien der Beschwerdeführerin aufzuerlegen, da diese das Verfahren unnötigerweise verursacht habe. Die Beschwerdeführerin verneint dies und beantragt die Auferlegung der Kosten an die ESTV. In diesem Zusammenhang verlangt sie in ihrer Stellungnahme vom 15. Juni 2011 eine Berichtigung der Sachverhaltsdarstellung der Vorinstanz (Antrag Nr. 1 der Stellungnahme). Materiell bildet dieses Begehren Teil der Begründung ihres Antrags auf Auferlegung der Kosten an die Vorinstanz. Zur Bemessung ihrer geltend gemachten Parteientschädigung hat die Beschwerdeführerin eine Kostennote eingereicht.

#### **E. 1.6.2**

Nach Art. 63 Abs. 1 VwVG werden die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Bei gegenstandslos gewordenen Verfahren werden die Kosten gemäss Art. 5 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) in der Regel jener Partei auferlegt, deren Verhalten die Gegenstandslosigkeit bewirkt hat. Die Bestimmung dieser Partei erfolgt nach materiellen Kriterien. Zieht die Vorinstanz ihren Entscheid in Wiedererwägung, gilt deshalb die Vorinstanz nur dann als im Sinn von Art. 5 VGKE unterliegend, wenn sie ihren Entscheid aus besserer eigener Erkenntnis abgeändert hat und nicht dann, wenn sie dies tut, weil der Beschwerdeführer den Umstand beseitigt hat, der Anlass zum Einschreiten gegeben hat (Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 4.56). Hat der Beschwerdeführer das Wiedererwägungsverfahren unnötigerweise und aus eigenem Verschulden verursacht, etwa

weil er seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und Beweismittel zu spät eingereicht hat, sind die Kosten demnach ihm aufzuerlegen (Andrea Pfleiderer, in Praxiskommentar, a.a.O., Art. 58 N. 50; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 13. November 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.79 E. 4; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4417/2007 vom 10. März 2010 E. 4.2.2). Im Weiteren kann das Bundesverwaltungsgericht nach Art. 64 Abs. 1 VwVG der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen. Wird ein Verfahren gegenstandslos, so prüft das Gericht, ob eine Parteientschädigung zuzusprechen ist. Für die Festsetzung der Parteientschädigung gilt Art. 5 VGKE sinngemäss (Art. 15 VGKE).

### **E. 1.6.3**

Vorliegend gilt die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Beschwerde vom 9. Juni 2011 und betreffend die Beschwerdeanträge vom 25. Februar 2011, auf die das Bundesverwaltungsgericht ebenfalls nicht eingetreten ist, als unterliegende Partei. Sie hat demnach insoweit gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten zu tragen. Mit Bezug auf die Gegenstandslosigkeit des Beschwerdeverfahrens ist zu bestimmen, wer diese verursacht hat. Die Gegenstandslosigkeit trat formell aufgrund des von der ESTV wiedererwägungsweise erlassenen Einspracheentscheids ein, in dem diese die Einlageentsteuerung betreffend die von der Beschwerdeführerin im Jahr 2007 bezogenen Leistungen - im Unterschied zu ihrem ursprünglichen Einspracheentscheid vom 27. Januar 2011 - akzeptiert hat. In der Folge ist abzuklären, ob die ESTV bereits in ihrem Einspracheentscheid vom 27. Januar 2011 die Einlageentsteuerung hätte zulassen müssen und dies nun (bloss) aus besserer Erkenntnis getan hat. In diesem Fall hätte die ESTV die Gegenstandslosigkeit dieses Beschwerdeverfahrens auch materiell verursacht und würde als unterliegende Partei gelten, mit dem Ergebnis, dass der Beschwerdeführerin diesbezüglich keine Kosten aufzuerlegen und ihr eine Parteientschädigung auszurichten wäre. Hat dagegen die ESTV ihren Einspracheentscheid aus Gründen in Wiedererwägung gezogen, die der Beschwerdeführerin anzulasten sind - insbesondere aufgrund der Verletzung von Mitwirkungspflichten vor der Vorinstanz - und hat diese das Beschwerdeverfahren damit unnötigerweise und schuldhaft verursacht, würde sie als unterliegende Partei gelten. In diesem Fall hätte die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen und es wäre ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen. Im Folgenden ist demnach zu prüfen, ob die ESTV in ihrem Einspracheentscheid vom 27. Januar 2011 die Einlageentsteuerung hätte zulassen müssen. Dazu sind zunächst die diesbezüglich relevanten materiell-rechtlichen Grundlagen aufzuzeigen.

### **E. 2.1**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Das vorliegende Verfahren betrifft die Schlussabrechnung per 31. Dezember 2008 und untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom

2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300). Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3; vgl. des Weiteren etwa auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 2.2). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Urteil etwa die nachfolgend abgehandelten Themen wie das Selbstveranlagungsprinzip oder die Buchführungspflicht dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 70, 71 oder 72 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 1.2). Mehrwertsteuerpflichtig wird gemäss dem hier anwendbaren aMWSTG, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt - auch wenn die Gewinnabsicht fehlt -, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG).

### **E. 2.2**

Der Vorsteuerabzug stellt ein zentrales Element des Mehrwert-steuersystems dar. Er kann geltend gemacht werden, wenn die in Art. 38 ff. aMWSTG genannten Bedingungen eingehalten sind. Er bewirkt, dass der Unternehmer per Saldo nur seinen Nettoumsatz, d.h. den Umsatz abzüglich der Vorsteuern, versteuern muss, obgleich die Bemessungsgrundlage das Gesamtentgelt ohne Umsatzsteuer ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_653/2008 vom 24. Februar 2009 E. 6.3; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1360). Der gesetzliche Normalfall ist dabei die Abrechnung der steuerbaren Umsätze unter Berücksichtigung der zulässigen Vorsteuerabzüge. Der Vorsteuerabzug ist prinzipiell nichts anderes als das Gegenstück zur Ausgangsumsatzsteuer. Infolge der Trennung zwischen Ausgangsumsatzsteuer und Vorsteuer sind beim steuerpflichtigen Unternehmer die beiden Bereiche grundsätzlich unabhängig voneinander zu ermitteln (sog. effektive Methode; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6602/2010 vom 11. Januar 2011 E. 3.1, A-6198/2009 vom 22. Juli 2010 E. 2.2, A-5620/2008 vom 11. November 2009 E. 2.2; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1362).

### **E. 2.3**

Nach konstanter Lehre und Rechtsprechung müssen, damit der Vorsteuerabzug beansprucht werden kann, folgende Voraussetzungen erfüllt sein (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_45/2008 vom 16. Dezember 2008 E. 3.2, 2A.650/2005 vom 15. August 2006 E. 3.2 mit Verweis auf Urteil des Bundesgerichts 2A.348/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6198/2009 vom 22. Juli 2010 E. 2.4): a) Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht nur für Steuerpflichtige (Art. 38 Abs. 1 aMWSTG); b) Der Vorsteuerabzug ist nur für solche Leistungen möglich, die von einem anderen Unternehmer mit der Mehrwertsteuer belastet erbracht wurden (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG); c) Die Leistungen müssen zudem für einen geschäftlich begründeten Zweck

oder für den Export erbracht werden (Art. 38 Abs. 2 aMWSTG), wobei die zulässigen Zwecke in Art. 38 Abs. 2 und 3 aMWSTG abschliessend umschrieben sind; d) Der Abzug darf nicht ausdrücklich ausgeschlossen sein (Art. 38 Abs. 5 und 39 aMWSTG) oder zur Erzielung eines von der Besteuerung ausgenommenen Umsatzes (Art. 18 aMWSTG) bzw. eines Nichtumsatzes (Art. 38 Abs. 4 aMWSTG; ebenso Urteil des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 15. August 2006 E. 3.5) eingesetzt werden; e) Es muss ein genügender Nachweis in Form einer Rechnung bestehen (Art. 38 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 37 aMWSTG).

#### **E. 2.4**

Waren die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs im Zeitpunkt des Empfangs der Lieferung, der Dienstleistung oder bei der Einfuhr nicht gegeben, treten sie aber später noch ein, kann der Vorsteuerabzug unter Vorbehalt von Art. 42 Abs. 2 und 3 aMWSTG in der Abrechnung über diejenige Steuerperiode vorgenommen werden, in welcher die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind (Art. 42 Abs. 1 aMWSTG; sog. Einlageentsteuerung; zum Begriff vgl. Tobias Felix Rohner, Der nachträgliche Vorsteuerabzug [Einlageentsteuerung] im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, Bern 2007, S. 3 ff. mit Hinweisen). Gemäss Art. 42 Abs. 2 aMWSTG kann bei einer Veränderung der Verhältnisse im erwähnten Sinne die früher bezahlte Steuer u.a. auf im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen als Vorsteuer in Abzug gebracht werden, sofern diese im Zusammenhang mit einem künftigen steuerbaren Zweck stehen. Wurde der Gegenstand in der Zeit zwischen dem Empfang der Lieferung oder der Einfuhr und dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so vermindert sich die abziehbare Vorsteuer für jedes in dieser Zeitspanne abgelaufene Jahr bei beweglichen Gegenständen linear um einen Fünftel, bei unbeweglichen Gegenständen linear um einen Zwanzigstel. Bei Dienstleistungen, die vor dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug teilweise genutzt wurden, berechnet sich die abziehbare Vorsteuer vom Wert des noch nicht genutzten Teils (Art. 42 Abs. 3 aMWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7712/2009 vom 21. Februar 2011 E. 9, A-5885/2009 vom 27. September 2010 E. 3.1).

#### **E. 3.1**

Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Der Leistungserbringer ist bereits für die Feststellung seiner Mehrwertsteuerpflicht selbst verantwortlich und hat sich gegebenenfalls unaufgefordert anzumelden (Art. 56 Abs. 1 aMWSTG; vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1, 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 4, A 7083/2008 und A-7084/2008 vom 29. November 2010 E. 3.1 je mit zahlreichen Hinweisen).

#### **E. 3.2**

Bei festgestellter Steuerpflicht hat der Steuerpflichtige sodann selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern (Art. 46 aMWSTG). Die ESTV ermittelt

die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (BGE 137 II 136 E. 6.3; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.4, A-7083/2008 und A 7084/2008 vom 29. November 2010 E. 3.1). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerschuld selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteil des Bundesgerichts 2C\_486/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6602/2010 vom 11. Januar 2011 E. 2.1, A-7083/2008 und A-7084/2008 vom 29. November 2010 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.2.1**

Die Verwendung des offiziellen Formulars der ESTV ist für die Erfüllung der Abrechnungspflicht nicht zwingend erforderlich. Die Einreichung der Abrechnung "in der vorgeschriebenen Form" durch den Steuerpflichtigen gemäss Art. 46 aMWSTG ist grundsätzlich in dem Sinn zu verstehen, als dieser der ESTV die geforderten Informationen (materiell) zur Verfügung zu stellen hat, wobei dies ebenfalls eine Aufschlüsselung der Informationen nach bestimmten Kriterien miteinschliesst. Wenn der Steuerpflichtige das offizielle Formular der Verwaltung jedoch nicht verwendet, muss er dennoch seine Abrechnung gemäss Aufbau und Gliederung entsprechend diesem offiziellen Formular gestalten (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 5c/bb).

### **E. 3.3**

Vom Steuerpflichtigen wird verlangt, dass er über die erforderlichen Kenntnisse betreffend seinen gesetzlichen Pflichten verfügt und sich über die geltende Praxis zum Mehrwertsteuergesetz hinreichend informiert (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6642/2008 vom 8. November 2010 E. 2, A-1618/2006 vom 27. August 2008 E. 4.3). Bei Zweifeln hat er die Möglichkeit, sich bei den Steuerbehörden zu erkundigen. Unterlässt er dies, kann er sich im Folgenden nicht auf die mangelnden Kenntnisse oder auf eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben berufen, um sich gegen einen rückwirkenden Steuerbezug zu wehren (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5312/2008 und A-5321/2008 vom 19. Mai 2010 E. 2, A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.1, A-1544/2006 vom 11. September 2008 E. 3.1, A-1618/2006 vom 27. August 2008 E. 2.3; Urteil des Bundesgerichts 2A.191/2002 vom 21. Mai 2003 E. 3.1 zur Warenumsatzsteuer).

### **E. 3.4**

Die ESTV ist nicht verpflichtet, die Steuerpflichtigen von sich aus über ihre Pflichten zu informieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1618/2006 vom 27. August 2008 E. 4.3). Die Verwaltung unterliegt im Bereich der Mehrwertsteuer also keiner allgemeinen Informations-, Aufklärungs- oder gar Beratungspflicht gegenüber dem Mehrwertsteuerpflichtigen. Ebenso wenig besteht eine absolute Pflicht der ESTV, bei Auskünften den Sachverhalt nach Eventualitäten zu durchforschen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4896/2007 vom 10. Januar 2008 E. 2.1, A-5449/2007 vom 10. Januar 2008 E. 2.1) oder zu überprüfen, ob die vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben korrekt und vollständig sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_382/2007 vom 23. November 2007 E. 4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 5751/2009 vom 17.

März 2011 E. 2.4.3).

### **E. 3.5**

Gemäss Art. 58 Abs. 1 aMWSTG hat der Mehrwertsteuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann über die Buchführungspflicht nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der vorliegend einschlägigen "Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer" (Wegleitung 2001), gültig ab 1. Januar 2001, Gebrauch gemacht. Dort sind genauere Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können ("Prüfspur"; vgl. Rz. 890 und 893 ff. der Wegleitung 2001; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.5.1 und 2.5.3, A-7083/2008 und A-7084/2008 vom 29. November 2010 E. 3.2, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.2).

### **E. 4**

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3c). Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, so fragt sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1479/2006 vom 10. September 2008 E. 1.3, A 1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, je mit weiteren Hinweisen). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; BVGE 2009/60 E. 2.1.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 3409/2010 vom 4. April 2011 E. 4.3, A 8017/2009 vom 2. September 2010 E. 2.8, A 1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 5.1).

### **E. 5.1**

Im vorliegenden Fall wurde die Beschwerdeführerin per 1. Januar 2008 steuerpflichtig. Um die Vorsteuern der im Jahr 2007 bezogenen Leistungen geltend zu machen, hat sie deshalb insbesondere zu belegen, dass diese Bezüge nach dem 1. Januar 2008 einem steuerbaren Zweck gedient haben (E. 2.4). Dies hat die Beschwerdeführerin bis im Beschwerdeverfahren nicht getan. In der Einsprache vom 23. Oktober 2010 machte sie zwar

ebenfalls die Vorsteuern für die betreffenden Leistungsbezüge im Jahr 2007 geltend und führte diese in dem in ihrer Eingabe enthaltenen Journal auf. Dort vermerkte sie jedoch bloss, sie habe im Jahr 2007 Leistungen von den Auftragnehmern "Z. \_\_\_\_\_", "X. \_\_\_\_\_" und "Y. \_\_\_\_\_" erhalten. Unklar blieb, um was für Leistungen es sich gehandelt hat. Sie erbrachte auch sonst keinen Nachweis, dass sie diese Bezüge - ab dem Zeitpunkt ihrer Steuerpflicht per 1. Januar 2008 - für steuerbare Zwecke verwendet hat. Insbesondere reichte sie die entsprechenden Rechnungsbelege nicht ein. Erst mit der Beschwerde vom 25. Februar 2011 legte die Beschwerdeführerin dar, um was für Leistungen es sich gehandelt habe und dass und wie diese dem Geschäftsbetrieb ab dem Jahr 2008 gedient hätten (vgl. Beschwerde vom 25. Februar 2011 Rz. 41 bis 44). Zudem reichte sie zum Nachweis ihrer Ausführungen die entsprechenden Rechnungen ein. Die Beschwerdeführerin hat demnach das Wiedererwägungsverfahren vor der Vorinstanz und damit das vorliegende Beschwerdeverfahren unnötigerweise und aus eigenem Verschulden verursacht. Sie hätte den Nachweis für die Berechtigung zur Einlageentsteuerung bereits im Einspracheverfahren bzw. zu einem noch früheren Zeitpunkt erbringen können, indem sie den Zusammenhang mit dem späteren steuerbaren Zweck aufgezeigt und die Rechnungsbelege eingereicht hätte. Daran ändern auch die nachfolgenden Ausführungen nichts.

### **E. 5.2**

Die Beschwerdeführerin wendet zwar ein, sie habe die Einlageentsteuerung bereits vor dem ersten Entscheid der ESTV geltend gemacht. Sie nimmt damit Bezug auf ihre elektronisch übermittelte Anmeldung vom 18. Juni 2007, in der sie der ESTV sinngemäss mitteilte, es würden bereits diverse Investitionen getätigt. Sie wolle sich sofort anmelden, um bereits im Jahr 2007 Vorsteuerabzüge vornehmen zu können. Dieser Einwand ist aber nicht stichhaltig. Er ändert nichts daran, dass die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für die Einlageentsteuerung erst im Beschwerdeverfahren nachgewiesen hat. Erst hier zeigte sie auf, welche Leistungsbezüge im Jahr 2007 (späteren) steuerbaren Zwecken gedient haben und belegte dies mit Rechnungen. Im Übrigen trifft die ESTV nach der Rechtsprechung keine Beratungspflicht (E. 3.4). Sie musste der Beschwerdeführerin demnach im Zeitpunkt der Anmeldung nicht aufzeigen, ob und gegebenenfalls wie sie später allenfalls eine Einlageentsteuerung vornehmen kann.

### **E. 5.3**

Die Beschwerdeführerin legt zudem dar, sie habe bereits mit E-Mail vom 27. Juli 2010 eine Schlussdeklaration eingereicht mit der Bemerkung, dass sie eine Rückmeldung erwarte. Eine solche habe sie aber nicht erhalten. Die ESTV habe sie im Glauben gelassen, es sei alles in Ordnung. Hier ist zu beachten, dass die Beschwerdeführerin am 27. Juli 2010 keine offizielle Schlussabrechnung eingereicht hat, sondern eine Quartalsabrechnung für das 4. Quartal 2009, die sie handschriftlich in eine "Schlussabrechnung" abgeändert und mit Fr. 0.-- Steuern und Fr. 0.-- Vorsteuern ausfüllt hat (amtl. Akten Nr. 11). Zwar muss nicht zwingend das offizielle Formular verwendet werden, doch sind die geforderten Informationen der ESTV (materiell) zur Verfügung zu stellen und der Aufbau sowie die Gliederung ist einzuhalten (E. 3.2.1). Dies war bei dieser Eingabe nicht der Fall, da sich eine Quartalsabrechnung grundsätzlich von einer Schlussabrechnung unterscheidet. Bei letzterer sind nicht die im betreffenden Quartal getätigten Umsätze und Leistungsbezüge massgebend, sondern insbesondere die Höhe der ausgeführten aber noch nicht fakturierten Arbeiten, der Debitoren, der Vorräte und der Betriebsmittel bzw. Investitionsgüter sowie

der Immobilien bei Ende der Steuerpflicht. Aufgrund dieser Eingabe konnte die ESTV deshalb von vornherein keine Korrektur ihrer Schätzung vornehmen. Im Übrigen ist zwar störend, dass die ESTV die Beschwerdeführerin offenbar nicht umgehend über die fehlerhafte Schlussdeklaration informiert hat. Aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips liegt jedoch die Verantwortung zur richtigen und rechtzeitigen Abrechnung bei der Beschwerdeführerin (E. 3.1 und 3.2). Aus diesem Grund kann die Beschwerdeführerin auch aus dem Umstand, dass die ESTV ihren Ersuchen um Rückruf am 24. August und 3. September 2010 - gemäss Angaben der Beschwerdeführerin - nicht umgehend Folge geleistet hat, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Eine Auskunftsverweigerung auf Seiten der ESTV war im Übrigen nicht gegeben. Gemäss den Akten fanden zumindest zwei telefonische Kontakte statt. Einerseits Ende August 2010, bei dem die ESTV gemäss ihren unwidersprochen gebliebenen Ausführungen im Einspracheentscheid vom 12. Mai 2011 die Einreichung der Schlussabrechnung und des Vorsteuerjournals verlangt hat und andererseits anfangs September 2010. Auch damals forderte die ESTV die Beschwerdeführerin wiederum zur Einreichung des Vorsteuerjournals auf (vgl. E. 5.5).

#### **E. 5.4**

Im Weiteren macht die Beschwerdeführerin geltend, sie habe nie eine Schlussabrechnung erhalten. Vielmehr habe die ESTV gleich die Betreuung eingeleitet. Die ESTV sei anzuweisen, die Zustellung der Schlussabrechnung zu beweisen. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin kann offenbleiben, ob bzw. wann sie eine Schlussabrechnung erhalten hat. Der Nichterhalt des entsprechenden Abrechnungsformulars hätte ohnehin nicht zur Folge gehabt, dass die Beschwerdeführerin von der Abrechnungspflicht entbunden gewesen wäre. Die Beschwerdeführerin ist wiederum auf das Selbstveranlagungsprinzip hinzuweisen, wonach sie für die rechtzeitige Abrechnung selber verantwortlich ist (E. 3.1 und 3.2). Bei Nichterhalt des Formulars hätte sie dieses deshalb bei der ESTV rechtzeitig verlangen müssen. Da die Beschwerdeführerin mit E-Mail vom 27. August 2010 eine eingescannte Schlussabrechnung - wenn auch unvollständig ausgefüllt - eingereicht hat (vgl. E. E), verfügte sie im Übrigen zumindest ab diesem Zeitpunkt über eine solche.

#### **E. 5.5**

Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin versuchte die ESTV noch vor dem Einspracheverfahren ihre ermessensweise Schätzung zu korrigieren, indem sie von der Beschwerdeführerin insbesondere das Vorsteuerjournal einverlangt hat (vgl. E. 5.3). Die Einforderung des Vorsteuerjournals war zweckmässig, um die teilweise mit Fragezeichen ausgefüllte Schlussabrechnung (vgl. amtl. Akten Nr. 15) zu überprüfen bzw. zu korrigieren. Die Beschwerdeführerin ist darauf hinzuweisen, dass sie gemäss Art. 58 Abs. 1 aMWSTG gehalten ist, ihre Geschäftsbücher so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen (E. 3.5). Zum damaligen Zeitpunkt hat die Beschwerdeführerin nicht über ein Vorsteuerjournal verfügt und auch sonst die von ihr geltend gemachten Vorsteuern nicht in einer Weise dokumentiert, die eine solche leichte und zuverlässige Ermittlung zulies. Sie beschränkte sich darauf, der ESTV am 27. Juli bzw. 27. August 2010 die Bilanz bzw. Erfolgsrechnung des Jahres 2008 (inkl. Abschlussbuchungen) und am 10. September 2010 diverse Eingangsrechnungen einzureichen. Sie ist damit ihren Buchführungspflichten nicht genügend nachgekommen bzw. hat ihre Mitwirkungspflichten verletzt. Aufgrund der mangelhaften Unterlagen konnte die ESTV zu diesem Zeitpunkt keine Korrektur der Schätzung vornehmen. Insbesondere ging aus den eingereichten

Unterlagen nicht hervor, dass die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen zur Einlageentsteuerung erfüllt hätte.

#### **E. 5.6**

Schliesslich hat die Beschwerdeführerin - entgegen ihren Behauptungen in der Beschwerde - gemäss ihrem eigenen E-Mail vom 10. September 2010 der ESTV nicht sämtliche Rechnungsbelege eingereicht, sondern nur diejenigen mit den "grössten Beträgen" (vgl. E. F). Ob die ESTV damals die vorliegend relevanten Rechnungen hinsichtlich der Leistungsbezüge des Jahres 2007 erhalten hat, bleibt offen. Da die Beschwerdeführerin die Beweislast für die Voraussetzungen zur Vornahme der Einlageentsteuerung als steuermindernde Tatsachen trägt (E. 4), hat das Bundesverwaltungsgericht nicht davon auszugehen. Im Übrigen war die ESTV nicht verpflichtet, diese Rechnungen einzufordern, da sie den Sachverhalt nicht nach Eventualitäten, d.h. ob vorliegend allenfalls eine Einlageentsteuerung möglich ist, nachzugehen hat (E. 3.4). Dies muss vorliegend umso mehr gelten, da die Beschwerdeführerin ihre Buchhaltungspflichten verletzt hat.

#### **E. 6**

Nach dem Gesagten hat die Beschwerdeführerin das Wiedererwägungsverfahren vor der Vorinstanz und damit das vorliegende Beschwerdeverfahren unnötigerweise und aus eigenem Verschulden verursacht. Sie gilt deshalb auch mit Bezug auf das gegenstandslos gewordene Verfahren als unterliegende Partei (vgl. oben E. 1.6). Ihr sind somit sämtliche Verfahrenskosten, die auf insgesamt Fr. 3'000.-- festgesetzt werden, aufzuerlegen und mit den in insgesamt gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschüssen zu verrechnen. Aus dem gleichen Grund ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.