

BVGer A-2323/2018 vom 13. August 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-08-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2323_2018

FR: TAF A-2323/2018 du 13 août 2018

IT: TAF A-2323/2018 del 13 agosto 2018

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG (Art. 31 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

E. 1.2

Der Beschwerdeführer ficht einen Einspracheentscheid der ESTV betreffend die Nachbelastung von Mehrwertsteuern an. Der Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit zur Beurteilung dieser Beschwerde sachlich und funktionell zu-ständig (Art. 31 VGG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 VwVG), hat die Beschwerde frist- und formgerecht ein-gereicht (Art. 50 und 52 VwVG) und den Kostenvorschuss rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG), weshalb auf die Beschwerde einzutreten ist.

E. 1.3

Das Prinzip der Rechtsanwendung von Amtes wegen verpflichtet Verwaltung und Gericht auf den festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den sie als den zutreffenden erachten, und ihm jene Auslegung zu geben, von der sie überzeugt sind. Von den Verfahrensbeteiligten nicht aufgeworfene Rechtsfragen werden von der Beschwerdeinstanz nur geprüft, wenn hierzu aufgrund der Parteivorbringen oder anderer sich aus den Akten ergebender Anhaltspunkte hinreichender Anlass besteht (BGE 119 V 347 E. 1a; BVGE 2010/64 E. 1.4.1, Urteil des BVGer A-6810/2015 E. 1.4.2).

E. 2.1

Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes wurden die Bestimmungen des bis dahin gültigen aMWSTG aufgehoben (vgl. Art. 110 MWSTG). Art. 112 MWSTG legt jedoch fest, dass die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften - unter Vorbehalt von Art. 113 MWSTG - weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar bleiben. Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2011 bis 2013. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201]) in den Fassungen, die in den Jahren 2011 bis 2013 gültig waren, massgebend, worauf nachfolgend

- wo nicht anders vermerkt - referenziert wird. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum aMWSTG verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

E. 2.2

Nach der im Jahr 2010 gültig gewesenen Fassung von Art. 37 Abs. 1 MWSTG konnte, wer als steuerpflichtige Person jährlich nicht mehr als CHF 5 Mio. steuerbaren Umsatz tätigte und im gleichen Zeitraum nicht mehr als CHF 100'000.- Mehrwertsteuer - berechnet nach dem massgebenden SSS - zu bezahlen hatte, nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen (vgl. AS 2009 5225). In der seit dem 1. Januar 2011 geltenden Fassung dieser Bestimmung betragen die entsprechenden Schwellenwerte CHF 5,02 Mio. und CHF 109'000.- (AS 2010 2055). Bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode ist die Steuerforderung durch Multiplikation des Totals aller in einer Abrechnungsperiode erzielten steuerbaren Entgelte, einschliesslich Steuer, mit dem von der ESTV bewilligten SSS zu ermitteln (Art. 37 Abs. 2 MWSTG). Die SSS berücksichtigen die branchenübliche Vorsteuerquote. Sie werden von der ESTV nach Konsultation der betroffenen Branchenverbände festgelegt (Art. 37 Abs. 3 MWSTG). Mit der Anwendung der SSS soll nur der administrative Aufwand der steuerpflichtigen Person hinsichtlich Buchhaltung und Steuerabrechnung vereinfacht werden. Die Steuerleistung soll mit oder ohne Erleichterung prinzipiell die gleiche sein (vgl. Urteil des BVGer A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 5.4). Die Abrechnung nach SSS ist bei der ESTV zu beantragen (vgl. Art. 37 Abs. 4 MWSTG) und bei gegebenen Voraussetzungen durch diese zu bewilligen (Michael Beusch, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG, Kommentar [fortan: MWSTG-Kommentar], Art. 37 N. 17 f.; vgl. auch Urteile des BVGer A-5126/2012 vom 1. Oktober 2013 E. 2.2.1.1; A-3480/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.8). Auf Verordnungsstufe ist ebenfalls festgehalten, dass die steuerpflichtigen Personen ihre Tätigkeiten zu den von der ESTV bewilligten SSS abrechnen müssen (Art. 84 Abs. 1 MWSTV). Nach Art. 84 Abs. 2 MWSTV hat die steuerpflichtige Person mit der ESTV Kontakt aufzunehmen, wenn eine Tätigkeit aufgegeben, eine neue aufgenommen oder eine Neuzuteilung der SSS aufgrund einer Änderung der Umsatzanteile der Tätigkeiten notwendig wird (vgl. auch Urteil des BVGer A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 5.2).

E. 3.1

Die Verfügung ist ein individueller, an den Einzelnen gerichteter Hoheitsakt, durch den eine konkrete verwaltungsrechtliche Rechtsbeziehung rechtsgestaltend oder feststellend in verbindlicher und erzwingbarer Weise geregelt wird. Diese Umschreibung entspricht der Legaldefinition von Art. 5 Abs. 1 VwVG. Die Begrifflichkeiten sind im Gesetz zum Teil leicht abweichend, in der Sache aber identisch. So kommt das Element der Hoheitlichkeit in «Anordnungen der Behörden» zum Ausdruck, individuell-konkret in «im Einzelfall», Anwendung von öffentlichem Recht in «die sich auf öffentliches Recht des Bundes stützen» und die Rechtswirkungen in Art. 5 Abs. 1 lit. a-c VwVG. Die Verbindlichkeit und die Erzwingbarkeit sind sodann in Art. 39 ff. VwVG geregelt (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 849 ff.; BGE 139 V 143 E. 1.2).

E. 3.2

Verfügungen werden in einer bestimmten Form erlassen. Sie müssen als solche bezeichnet werden und sind den Adressatinnen und Adressaten schriftlich, begründet und mit einer Rechtsmittelbegründung versehen zu eröffnen (Art. 34 f. VwVG). Die Formvorschriften

sind aber nicht Voraussetzung, sondern Folge der Verfügung. Anders ausgedrückt: Auch eine den Formvorschriften widersprechende Verfügung ist eine Verfügung. Formfehler führen nicht zum Wegfall des Verfügungscharakters. So kann beispielsweise trotz fehlender Rechtsmittelbelehrung eine Verfügung vorliegen. Massgebend ist ein materieller Verfügungsbegriff (vgl. Urteile des BVerfG A-6037/2011 vom 15. Mai 2012 E. 5.3.2.1; A-6800/2009 vom 29. Juli 2010 E. 3.2).

E. 3.3

Lehre und Praxis nähern sich dem Verfügungsbegriff typischerweise in der Form einer Auflistung der einzelnen materiellen Elemente des Verfügungsbegriffs. Diese Elemente sind als kumulative Erfordernisse des Verfügungsbegriffs zu verstehen; fehlt es an einem Element, liegt keine Verfügung vor (vgl. Felix Uhlmann, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016 [nachfolgend: Praxiskommentar], Art. 5 N. 17). Wie eben gesehen (vgl. vorne E. 3.1), setzt das Vorliegen einer Verfügung u.a. voraus, dass diese auf Rechtswirkungen ausgerichtet ist. Das Handeln der Behörde erzeugt Rechtswirkungen, wenn die Behörde mit einer Anordnung im Einzelfall gegenüber jemand anderem Rechte oder Pflichten begründet, ändert oder aufhebt (Art. 5 Abs. 1 lit. a VwVG), darüber eine Feststellung trifft (Art. 5 Abs. 1 lit. b VwVG) oder Begehren auf Begründung, Änderung, Aufhebung oder Feststellung von Rechten oder Pflichten abweist oder auf solche Begehren nicht eintritt (Art. 5 Abs. 1 lit. c VwVG). Die Rechtswirkungen entfalten sich sowohl für die die Verfügung erlassenden Behörden wie auch für die Verfügungsadressaten unmittelbar. Mit einer Verfügung regelt die Behörde bewusst ein Rechtsverhältnis. Die Abgrenzung zwischen informellem Verwaltungshandeln und einer Verfügung kann mitunter schwierig sein. Entscheidend ist, dass das Handlungsziel der Behörden die Regelung, d.h. die bewusste, ausdrückliche und verbindliche Gestaltung der Rechtsstellung des Betroffenen, sein muss, damit eine Verfügung vorliegt (Urteile des BVerfG A-3433/2013 vom 29. Oktober 2014 E. 2.6.3, A-6037/2011 vom 15. Mai 2012 E. 5.3.2.1; Uhlmann, in: Praxiskommentar, Art. 5 N. 94). Die Rechtswirkungen sind das zentrale Element der Verfügung, ihre eigentliche "raison d'être". Dadurch grenzt sich die Verfügung vom tatsächlichen Verwaltungshandeln, von den Realakten, ab (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 867). Keine Rechtswirkungen i.S.v. Art. 5 VwVG erzeugen demgegenüber staatliche Informationen wie amtliche Berichte, Empfehlungen, Warnungen, Auskünfte oder andere Realakte. Sie sind auf einen tatsächlichen Erfolg gerichtet, nicht auf Rechtswirkungen. Dies bedeutet allerdings nicht, dass solche Handlungen nicht die Rechtsstellung Privater tangieren können: So schaffen bspw. Auskünfte unter Umständen einen Vertrauenstatbestand. Entscheidend muss sein, dass das Handlungsziel der Behörden die Regelung, d.h. die bewusste, ausdrückliche und verbindliche Gestaltung der Rechtsstellung der oder des Betroffenen sein muss (Uhlmann, in: Praxiskommentar, Art. 5 N. 97 f.). Als (mitwirkungsbedürftige) Verfügungen gelten bspw. auch Bewilligungen. Dementsprechend handelt es sich auch bei der Bewilligung zur Abrechnung der MWST mittels SSS um eine Verfügung (Beusch, in: MWSTG-Kommentar, Art. 37 N. 18; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 892 ff.).

E. 3.4

Widerruf einer Verfügung bedeutet, dass die verfügende oder allenfalls eine übergeordnete Behörde eine - meist rechtskräftige - fehlerhafte Verfügung von Amtes wegen ändert. Die Behörden widerrufen eine Verfügung, wenn dem Interesse an der richtigen Anwendung des objektiven Rechts der Vorrang vor den Interessen der Rechtssicherheit und des

Vertrauensschutzes zukommt. In der Regel geht das Postulat der Rechtssicherheit dem Interesse an der Durchsetzung des objektiven Rechts vor und ist ein Widerruf nicht zulässig, wenn durch die Verwaltungsverfügung ein subjektives Recht begründet wurde oder die Verfügung in einem Verfahren ergangen ist, in dem die sich gegenüberstehenden Interessen allseitig zu prüfen und gegeneinander abzuwägen waren, oder wenn der Private von einer ihm durch die Verfügung eingeräumte Befugnis bereits Gebrauch gemacht hat. Aber auch in diesen drei Fällen kann ein Widerruf in Frage kommen, wenn er durch ein besonders gewichtiges öffentliches Interesse geboten ist (BGE 121 II 273 E. 1a/aa; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 1215 ff.; Karin Scherrer Reber, in: Praxiskommentar, Art. 66 N. 19).

E. 3.5

Der aus Art. 9 BV fliessende Vertrauensschutz hat insbesondere zur Folge, dass eine unrichtige Auskunft oder Zusicherung einer Behörde unter Umständen eine vom materiellen Recht abweichende Behandlung des Betroffenen gebietet. Im Einzelnen ist dafür Voraussetzung, dass die Auskunft für einen konkreten Einzelfall aufgrund einer vollständigen Darstellung des Sachverhalts ohne Vorbehalt erteilt wurde, die Amtsstelle für die Erteilung dieser Auskunft zuständig war oder der Rechtssuchende sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, die anfragende Person die Unrichtigkeit bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit nicht ohne Weiteres erkennen konnte, sie im berechtigten Vertrauen auf die Auskunft eine nicht wieder rückgängig zu machende Disposition getroffen hat, sich die Rechtslage seit Erteilung der Auskunft nicht geändert hat und das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegt (vgl. statt vieler Urteile des BGer 2C_130/2009 vom 5. März 2009 E. 2.2, 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.2; Urteil des BVGer A-1508/2014 vom 19. Mai 2015 E. 5.1).

E. 4.1

Im vorliegenden Fall ist der entscheidungswesentliche Sachverhalt unbestritten. So ist insbesondere unbestritten, dass die ESTV dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 16. Dezember 2009 mitteilte, auf Basis der ihr zur Verfügung stehenden Unterlagen sei für dessen Unternehmen der neue (viel zu tiefe) SSS in Höhe von 1.2% ermittelt worden. Unstreitig und belegt ist jedoch weiter, dass die ESTV im besagten Schreiben im Anschluss an die Nennung des (vermeintlichen) SSS ausführte, die vorstehend erfolgte Zuteilung könne Fehler enthalten, weshalb man den Steuerpflichtigen ersuche, anhand der dem Schreiben beiliegenden SSS-Verordnung zu prüfen, ob der seitens der ESTV mitgeteilte SSS richtig sei, und die ESTV im Falle einer falschen Zuteilung zu benachrichtigen (vgl. Sachverhalt Bst. D). Streitig ist hingegen, wie das Schreiben vom 16. Dezember 2009 rechtlich zu qualifizieren ist und ob der Beschwerdeführer in seinem Vertrauen in die Richtigkeit des mit dem genannten Schreiben mitgeteilten SSS zu schützen ist (vgl. Sachverhalt Bst. G ff.).

E. 4.2.1

Der Beschwerdeführer stützt seine Begründung insbesondere darauf, dass es sich beim Schreiben vom 16. Dezember 2009 um eine Verfügung handle. Denn damit sei dem Beschwerdeführer der ab dem 1. Januar 2010 anzuwendende SSS mitgeteilt worden, was materiell einer Bewilligung dieses SSS und somit einer Verfügung entspreche, welche in Rechtskraft erwachsen sei und somit sowohl für die ESTV als auch für den

Beschwerdeführer verbindlich sei. Ein Widerruf könne nur in Frage kommen, wenn dies ein besonders gewichtiges öffentliches Interesse gebiete (vgl. Sachverhalt Bst. J).

E. 4.2.2

Mit dem Schreiben vom 16. Dezember 2009, bei welchem es sich - nach Angaben der ESTV - um ein im Zuge der Einführung des MWSTG nach programmierten Vorgaben automatisch verfasstes Rundschreiben handelt, wurde dem Beschwerdeführer zwar mitgeteilt, dass für sein Unternehmen anhand der der ESTV zur Verfügung stehenden Unterlagen ein neuer SSS ermittelt worden sei. Allerdings wurde dem Beschwerdeführer mit besagtem Schreiben im Wesentlichen ebenfalls mitgeteilt, dass die erfolgte Zuteilung Fehler enthalten könne und der Beschwerdeführer demzufolge ersucht werde, anhand der dem Schreiben beiliegenden SSS-Verordnung zu prüfen, ob der seitens der ESTV mitgeteilte SSS richtig sei, wobei im Falle einer falschen Zuteilung die ESTV zu kontaktieren sei (vgl. Sachverhalt Bst. D). Das Vorliegen einer Verfügung setzt u.a. voraus, dass diese auf Rechtswirkungen ausgerichtet ist. Entscheidend muss sein, dass das Handlungsziel der Behörden die Regelung, d.h. die bewusste, ausdrückliche und verbindliche Gestaltung der Rechtsstellung der oder des Betroffenen sein muss. Die Rechtswirkungen entfalten sich sowohl für die die Verfügung erlassenden Behörden als auch für die Verfügungsadressaten unmittelbar. Keine Rechtswirkungen erzeugen staatliche Informationen wie amtliche Berichte, Empfehlungen, Warnungen, Auskünfte oder andere Realakte (vgl. E. 3.3). Durch den im Schreiben vom 16. Dezember 2009 eingebrachten Vorbehalt der möglichen Fehlerhaftigkeit des seitens der ESTV mitgeteilten SSS und dem damit verbundenen Ersuchen, die Richtigkeit des SSS zu prüfen und im Falle von Fehlern die ESTV zu kontaktieren, kann keine Rede davon sein, das besagte Schreiben habe zum Ziel gehabt, die Rechtsstellung des Betroffenen verbindlich und unmittelbar festzulegen. Vielmehr handelt es sich dabei um ein Informationsschreiben, das die Steuerpflichtigen darauf aufmerksam machen soll, dass mit der Einführung des MWSTG zum Teil neue SSS festgelegt worden sind, womit einzelne Steuerpflichtige per 2010 möglicherweise nach neuen SSS abzurechnen haben. Das Schreiben der ESTV vom 16. Dezember 2009 entspricht demnach - entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers - nicht einer (in Rechtskraft erwachsenen) Verfügung. Nicht weiter geprüft zu werden braucht somit, ob die Voraussetzungen für einen allfälligen Widerruf vorliegend gegeben wären.

E. 4.3.1

Realakte wie amtliche Berichte, Empfehlungen, Warnungen, Auskünfte und dergleichen erzeugen zwar keine Rechtswirkungen i.S.v. Art. 5 VwVG. Trotzdem können solche Handlungen die Rechtsstellung Privater tangieren. So können bspw. Auskünfte wie das Informationsschreiben vom 16. Dezember 2009 unter Umständen einen Vertrauenstatbestand schaffen (E. 3.3 und 3.5). Zu prüfen bleibt demnach (E. 1.3), ob der Beschwerdeführer allenfalls auf die Richtigkeit des ihm mit Schreiben vom 16. Dezember 2009 mitgeteilten SSS vertrauen durfte und in diesem Vertrauen zu schützen ist.

E. 4.3.2

Der aus Art. 9 BV fließende Vertrauensschutz hat insbesondere zur Folge, dass eine unrichtige Auskunft oder Zusicherung einer Behörde unter Umständen eine vom materiellen Recht abweichende Behandlung des Betroffenen gebietet. Voraussetzung dafür ist unter anderem, dass die Auskunft für einen konkreten Einzelfall aufgrund einer vollständigen Darstellung des Sachverhalts ohne Vorbehalt erteilt wurde (E. 3.5). Wie eben

gesehen (vgl. vorne E. 4.2.2), wird im Schreiben vom 16. Dezember 2009 explizit darauf hingewiesen, dass der darin mitgeteilte SSS fehlerhaft sein könnte und seitens des Beschwerdeführers zu überprüfen ist. Der Beschwerdeführer durfte somit offensichtlich nicht auf die Richtigkeit des ihm mitgeteilten SSS vertrauen, weshalb mit dem Schreiben vom 16. Dezember 2009 keine Vertrauensgrundlage begründet wurde, die unter Umständen zu schützen wäre.

E. 5

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die ESTV dem Beschwerdeführer mit dem Schreiben vom 16. Dezember 2009 weder einen SSS von 1.2 % (bzw. 1.3% ab 2011) bewilligte noch eine Vertrauensgrundlage schuf, wonach der Beschwerdeführer per 2010 mit dem genannten SSS abrechnen durfte. Demnach erweist sich der vorinstanzliche Entscheid als rechtmässig und die Beschwerde ist abzuweisen.

E. 6

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf CHF 3'000.- festzusetzen sind, dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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