

# **BVGer A-4978/2012 vom 27. August 2013**

Bundesverwaltungsgericht, 2013-08-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4978\\_2012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4978_2012)

FR: TAF A-4978/2012 du 27 août 2013

IT: TAF A-4978/2012 del 27 agosto 2013

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1**

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) 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 hier nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

### **E. 1.2**

Ob das Bundesverwaltungsgericht zur Behandlung der ihm als Sprungbeschwerde überwiesenen Einsprache vom 13. September 2012 gegen die Verfügung der ESTV vom 19. Juli 2012 auch in funktionaler Hinsicht zuständig ist, wird nachfolgend geklärt:

#### **E. 1.2.1**

Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein devolutives Rechtsmittel, welches die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1, BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N 1815). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 1816).

#### **E. 1.2.2**

Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. «Sprungbeschwerde»: Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde allgemein sowie zum Folgenden: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6606/2012 vom 30. Januar 2013 E. 2 ff.). Der Erlass eines Einspracheentscheids setzt ausführungsgemäss voraus, dass vorgängig eine Verfügung ergangen ist, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann.

### **E. 1.2.3**

Bei der vorliegend angefochtenen Verfügung vom 19. Juli 2012 handelt es sich unbestrittenermassen um eine im Sinn von Art. 83 Abs. 4 MWSTG «einlässlich begründete Verfügung der ESTV». Die gegen diese Verfügung erhobene Einsprache vom 13. September 2012 hat die ESTV mit Schreiben vom 20. September 2012 antragsgemäss als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet. Dieses ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig.

### **E. 1.3**

In einer Beschwerde gegen einen Nichteintretensentscheid kann nur geltend gemacht werden, die Vorinstanz habe zu Unrecht das Bestehen der Eintretensvoraussetzungen verneint. Entsprechend kann die beschwerdeführende Partei nur die Anhandnahme beantragen, nicht aber die Änderung oder Aufhebung der angefochtenen Verfügung verlangen (vgl. statt vieler: BGE 132 V 74 E. 1.1, BGE 124 II 499 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 53/2013 vom 3. Mai 2013 E. 1.2). Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung könnte sich vorliegend - angesichts der Rügegründe der Beschwerdeführerin - die Frage stellen, ob auf deren materiellen Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Verfügung und Rückerstattung der Steuer überhaupt einzutreten ist; dies zumal die Vorinstanz in Ziffer 2 des Dispositivs dieser Verfügung mit Bezug auf die Beurteilung der materiellen Begründetheit der strittigen Nachbelastungen formell auf ein Nichteintreten erkannt hat. Die Frage wäre zu bejahen. Die Vorinstanz hat nämlich in Dispositivziffer 1 zugleich festgestellt, die Beschwerdeführerin habe die fraglichen Steuerforderungen vorbehaltlos bezahlt und die geltend gemachten Rückerstattungsansprüche seien ohnehin auch bereits verjährt. Sie hat damit das Rückerstattungs-gesuch der Beschwerdeführerin sinngemäss abgewiesen. Unter diesen Umständen kann offen bleiben, ob das Dispositiv der angefochtenen Verfügung unter formellen Gesichtspunkten überhaupt korrekt ist, bzw. ob die Vorinstanz das Steuerrückerstattungs-gesuch der Beschwerdeführerin nicht vielmehr formell hätte abweisen müssen. Auf die im Übrigen frist- und formgerecht (Art. 50 und 52 VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.4**

Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Dieses löste das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) ab, das seinerseits per 1. Januar 2001 die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) ersetzte.

#### **E. 1.4.1**

Nach Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Die materielle Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich folglich nach dem aMWSTG, soweit er sich in dessen zeitlichen Geltungsbereich zugetragen hat bzw. - gemäss der inhaltlich mit Art. 112 Abs. 1 MWSTG übereinstimmenden Regelung in Art. 93 Abs. 1 aMWSTG - nach der aMWSTV, soweit er in deren zeitlichen Geltungsbereich fällt.

#### **E. 1.4.2**

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige und damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren anwendbar. Allerdings ist diese Bestimmung insofern restriktiv zu handhaben, 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).

## **E. 2**

2.1 Das Legalitätsprinzip beherrscht das Abgaberecht in einem umfassenden Sinn (vgl. BGE 138 V 32 E. 3.1.1, BGE 136 II 337 E. 5.1; Urteil des Bundesgerichts 2C\_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.2; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 3479/2012 vom 8. Januar 2013 E. 2.1.3). Zu den Abgaben des Bundes hält Art. 164 Abs. 1 Bst. d der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) fest, dass die grundlegenden Bestimmungen über den Kreis der Abgabepflichtigen sowie den Gegenstand und die Bemessung von Abgaben in einem formellen Gesetz zu erlassen sind. Entsprechend der Erhebung unterliegt auch die Nichterhebung der (gesetzlich geschuldeten) Steuer dem Vorbehalt des Gesetzes (Urteile des Bundesgerichts 2C\_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.2, 2C\_596/2012 vom 19. März 2013 E. 5.3; zum Einzelfallverzicht: Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, S. 259).

### **E. 2.2**

Soweit es um die Rückvergütung einer (gesetzlich nicht geschuldeten) Steuer geht, findet sich in den Steuergesetzen regelmässig keine positivrechtliche Norm. Dessen ungeachtet muss eine Rückerstattung der zu Unrecht erbrachten Steuerzahlung zulässig sein. Ausgangspunkt bildet der allgemeine öffentlich-rechtliche Grundsatz der Rückvergütung einer rechtsgrundlos erbrachten Leistung (Art. 62 ff. des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht] [OR, SR 220] per analogiam; BGE 138 V 426 E. 5.1, BGE 135 II 274 E. 3.1; Urteil des Bundesgerichts 2C\_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.3; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 760 ff.; Beusch, a.a.O., S. 62). Nach den vom Bundesgericht bereits im Bereich der einstigen Warenumsatzsteuer (WUST) entwickelten (BGE 102 Ib 45 E. 1b; Urteile des Bundesgerichts 2C\_486/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.4, A.40/1982 vom 14. September 1984 E. 6, dieses veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 55 S. 62; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, N 888 ff.) und praxisgemäss auch für die Mehrwertsteuer anwendbaren (Urteil des Bundesgerichts 2C\_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.3, 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.2 f., dieses veröffentlicht in: ASA 74 S. 666) Grundsätzen ist die Rückvergütung bezahlter Mehrwertsteuern möglich, wenn (1.) die steuerpflichtige Person die Mehrwertsteuer aufgrund einer eigenen Abrechnung oder einer amtlichen Ergänzungsabrechnung, nicht jedoch aufgrund eines rechtskräftigen Steuerentscheids, entrichtet und dabei den ausdrücklichen Vorbehalt des Ausgangs des konkreten Steuerentscheidungsverfahrens oder der Vornahme einer allgemeinen Praxisänderung angebracht hat, (2.) in der Folge das vorbehaltene Ereignis (Entscheid, Praxisänderung) eintritt und den Standpunkt der steuerpflichtigen Person bestätigt, womit die erbrachte Steuerzahlung rückblickend als Leistung einer Nichtschuld («rechtsgrundlos») gilt, und (3.)

die zurückzuerstattende Steuer noch nicht verjährt ist. Die Zahlung unter Vorbehalt stellt sich damit als Leistung unter ausdrücklicher Bestreitung der Steuerpflicht dar. Sie dient dazu, den Lauf des Verzugszinses aufzuhalten. Aufgrund des Vorbehalts bleibt die durch die steuerpflichtige Person erstellte Abrechnung «hängig». Sie verweilt in der Schwebe, bis die ESTV das zu eröffnende Entscheidverfahren abgeschlossen hat, längstens aber bis zum Eintritt der Verjährung (Art. 49 f. aMWSTG; Art. 40 f. aMWSTV, die keine absolute Verjährung kennen; vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C\_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.3 mit zahlreichen Hinweisen auf Rechtsprechung und Lehre).

### **E. 2.3**

Die Mehrwertsteuer folgt dem Prinzip der Selbstveranlagung (Art. 46 aMWSTG bzw. Art. 37 f. aMWSTV), wonach der steuerpflichtigen Person insbesondere die volle und alleinige Verantwortung für die richtige und vollständige mehrwertsteuerrechtliche Behandlung ihrer Geschäftsvorfälle obliegt (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C\_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.1). Als Folge dieses Prinzips hat die steuerpflichtige Person in eigener Verantwortung darüber zu befinden, ob sie die von ihr geschuldete Steuer vorbehaltlos entrichten will («paiement sans réserve»), oder ob sie, wenn sie mit der Rechtsanwendung bzw. der Praxis der ESTV im konkreten Fall nicht einverstanden sein sollte, dies nur unter Vorbehalt tun will («paiement sous réserve»). Sieht sie von einem Vorbehalt ab, ist die steuerpflichtige Person nach dem aMWSTG ebenso wie nach der aMWSTV an ihre vorbehaltlose Abrechnung gebunden. Mit der vorbehaltlosen Abrechnung bringt sie zum Ausdruck, sie sei bereit, die Steuer zu entrichten (Urteile des Bundesgerichts 2C\_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.4, 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.5, dieses veröffentlicht in: ASA 76 S. 627, 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.3.4, dieses veröffentlicht in: ASA 74 S. 666; vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 3075/2011 vom 30. Mai 2012 E. 3).

### **E. 3**

Im vorliegenden Fall macht die Beschwerdeführerin geltend, die Nachbelastungen gemäss den fraglichen EA Nr. 215'633 sowie Nr. 215'634 seien nicht geschuldet. Sie habe diese Forderungen somit zu Unrecht bezahlt, weshalb ihr der entsprechende Betrag zurückzuerstatten sei.

#### **E. 3.1**

Damit eine Rückvergütung möglich ist, ist nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung unter anderem vorausgesetzt, dass die steuerpflichtige Person bei der Entrichtung der Steuer den ausdrücklichen Vorbehalt des Ausgangs des konkreten Steuerentscheidverfahrens oder der Vornahme einer allgemeinen Praxisänderung angebracht hat (E. 2.2). Vorliegend hat die Beschwerdeführerin bei der Bezahlung der betreffenden Nachbelastungen unbestrittenermassen keinen Vorbehalt gemacht. Damit brachte sie zum Ausdruck, dass sie im konkreten Fall die Rechtsanwendung durch die ESTV akzeptiert. An diese Erklärung ist sie - namentlich aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips (vgl. E. 2.3), aber auch des Verbots widersprüchlichen Verhaltens sowie aus Gründen der Rechtssicherheit - gebunden. Eine spezielle gesetzliche Regelung, die eine Rückerstattungsmöglichkeit im vorliegenden Fall auch ohne expliziten Vorbehalt vorsehen würde, besteht nicht. Die Feststellung der Vorinstanz, angesichts der vorbehaltlosen Zahlung der Mehrwertsteuer durch die Beschwerdeführerin scheidet eine Steuerrückerstattung vorliegend aus, verletzt daher kein Bundesrecht. Bei diesem Ergebnis

kann offen bleiben, ob die fraglichen Nachbelastungen nicht ohnehin materiell begründet oder bereits verjährt wären. Die Beschwerde ist abzuweisen.

### **E. 3.2**

Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, vermag nicht durchzudringen:

#### **E. 3.2.1**

So macht sie geltend, die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Rückvergütung vorbehaltlos bezahlter Mehrwertsteuern könne im Licht des in Art. 65 Abs. 5 MWSTG verankerten «Grundsatzes der schonenden Behandlung der steuerpflichtigen Person» nicht mehr «so absolut» aufrecht erhalten werden. Die geltend gemachte Bestimmung besagt, dass die steuerpflichtige Person durch die Steuererhebung nur soweit belastet werden darf, als dies für die Durchsetzung des MWSTG zwingend erforderlich ist. Der Grundsatz hat programmatischen Charakter. Er soll der ESTV als Leitlinie für den Vollzug des MWSTG im Einzelfall wie auch bei Praxisfestlegungen dienen (vgl. Botschaft zum MWSTG, Bundesblatt 2008, S. 6994). Zwar befindet sich die Norm im Kapitel «Allgemeine Verfahrensbestimmungen» des seit dem 1. Januar 2010 in Kraft stehenden MWSTG. Die Beschwerdeführerin verkennt jedoch, dass 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 (E. 1.4.2). Die Frage danach, ob der Beschwerdeführerin die bezahlten Steuern zurückzuerstatten sind bzw. ob die betreffenden Nachbelastungen materiellrechtlich geschuldet sind oder ob die Beschwerdeführerin bei der Zahlung einen rechtsgenügenden Vorbehalt angebracht hat, ist nach Massgabe jener Bestimmungen zu entscheiden, die im Zeitraum des betroffenen Sachverhalts in Kraft standen (vgl. etwa Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 5115/2011 vom 5. Juli 2012 E. 3.1.2). Die Argumentation der Beschwerdeführerin ist daher von vornherein nicht zielführend.

#### **E. 3.2.2**

Weiter bringt die Beschwerdeführerin vor, die ESTV habe anlässlich der im Jahr 2009 bei ihr durchgeführten Mehrwertsteuerkontrolle die Fehlerhaftigkeit der fraglichen beiden EA festgestellt und hätte diese daher von Amtes wegen berichtigen müssen. Auch dieses Argument verfängt nicht. Zunächst ist zu bemerken, dass sich die Vorinstanz auf den Standpunkt stellt, die fraglichen Steuerforderungen seien in Übereinstimmung mit ihrer im betroffenen Zeitraum geltenden Verwaltungspraxis erhoben worden. Selbst wenn die Vorinstanz der Ansicht sein sollte, dass die strittigen Nachbelastungen nach ihrer per 1. Januar 2005 geänderten (aktuellen) Praxis nicht (mehr) geschuldet wären und die frühere Praxis insofern "falsch" gewesen wäre, könnte die Beschwerdeführerin daraus nichts zu ihren Gunsten bzw. keinen Anspruch auf Steuerrückerstattung ableiten. Auch in dieser Beziehung ist vorliegend nämlich allein entscheidend, dass die Beschwerdeführerin anlässlich der Bezahlung der fraglichen Steuerforderungen keine Praxisänderung vorbehalten hat (E. 2.2). Ihr Vorbringen, «der Revisor der ESTV» habe ihr anlässlich eines Telefongesprächs vom 11. August 2009 kundgetan, er werde die Frage nach der materiellen Begründetheit der betreffenden Nachbelastungen seinen Vorgesetzten in Bern unterbreiten, vermag an dieser Sach- und Rechtslage nichts zu ändern.

#### **E. 3.2.3**

Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, die betreffenden EA seien derart rechtsfehlerhaft, dass sie nichtig seien. Weil eine nichtige Anordnung einer Behörde als

inexistent gelte, habe auch nie eine vorbehaltlose Zahlung im mehrwertsteuerlichen Sinn erfolgen können. Ob bei der Frage nach der Rückerstattung bezahlter Mehrwertsteuern der Grad der Rechtsfehlerhaftigkeit der betroffenen Nachbelastung eine Rolle spielt, kann vorliegend offen gelassen werden. Die Beschwerdeführerin legt nämlich nicht dar noch ist ersichtlich, inwiefern sich die strittigen EA bzw. die diesbezüglichen Selbstveranlagungen (vorbehaltlosen Zahlungen) der Beschwerdeführerin als derart mangelhaft erweisen sollten, dass sie geradezu als nichtig bezeichnet werden müssten. Im Übrigen ist sie abermals darauf hinzuweisen, dass sie mit der vorbehaltlosen Steuerentrichtung ihre Zahlungspflicht für den jeweiligen Betrag festgestellt hat. Dieser braucht sich nicht notwendigerweise mit dem tatsächlich, von Gesetzes bzw. Verordnung wegen geschuldeten Betrag zu decken. Aufgrund der gefestigten Rechtsprechung des Bundesgerichts könnte die Beschwerdeführerin ihre vorbehaltlos geleisteten Zahlungen deshalb selbst dann nicht mit Erfolg zurückfordern, wenn tatsächlich feststehen würde, dass ihre Einverständniserklärung über das hinausging, was rechtlich geboten gewesen wäre. Ist die aus dem Selbstveranlagungsprinzip fliessende Bindungswirkung erst einmal eingetreten, erübrigen sich insoweit Fragen zur gesetzlichen Grundlage. Die steuerpflichtige Person trägt eine hohe Eigenverantwortung und namentlich das Risiko für die Richtigkeit ihrer Erklärungen. 4. Die Kosten des vorliegenden Verfahrens in der Höhe von Fr. 8'700.-- sind der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Sie sind mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario). (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite)

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