

BVGer A-6438/2011 vom 10. Juli 2012

Bundesverwaltungsgericht, 2012-07-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6438_2011

FR: TAF A-6438/2011 du 10 juillet 2012

IT: TAF A-6438/2011 del 10 luglio 2012

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, 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. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Der Beschwerdeführer beantragt, es sei festzustellen, dass er der subjektiven Steuerpflicht nicht unterliege. Dieses Feststellungsbegehren ist gegenüber dem negativen Leistungsbegehren, dem Antrag auf Aufhebung der Leistungspflicht (durch Aufhebung des Einspracheentscheids), subsidiär. Es kann bereits anhand des Leistungsbegehrens entschieden werden, ob der Beschwerdeführer im massgeblichen Zeitraum mehrwertsteuerpflichtig ist oder nicht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (BVGE 2007/24 E. 1.3, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 7819/2008 vom 31. Januar 2011 E. 1.3 mit Hinweisen). Mit dieser Einschränkung ist auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

E. 1.2

Am 1. Januar 2010 ist das neue Mehrwertsteuergesetz in Kraft getreten (Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt hat sich im Jahr 2009 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des MWSTG. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2009 (aMWSTGV, AS 2000 1347). 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 Art. 113 Abs. 3 MWSTG 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 materiellem Recht auf altrechtliche

Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

E. 2.1

Steuerpflichtig ist grundsätzlich, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, sofern seine Lieferungen und seine Dienstleistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Eine Ausnahme von der Steuerpflicht besteht insofern, als die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer (Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- beträgt; diese Ausnahme bleibt auf Jahresumsätze bis zu Fr. 250'000.-- beschränkt (Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG).

E. 2.2.1

Die Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 21 Abs. 1 aMWSTG beginnt grundsätzlich nach Ablauf desjenigen Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 28 Abs. 1 aMWSTG). Der Beginn der (obligatorischen) subjektiven Steuerpflicht hängt nach dem Wortlaut der anwendbaren Bestimmungen (Art. 21 Abs. 1 und Art. 28 Abs. 1 aMWSTG) grundsätzlich untrennbar vom Erreichen der massgeblichen Umsatzgrenzen ab, wobei diese Bedingung bereits im Vorjahr erfüllt worden sein muss (vgl. Gerhard Schafroth/Dominik Romang, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Rz. 3 zu Art. 21; Peter Spinnler, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 63 S. 399 f.; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 135, 180). Wird die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebende Tätigkeit hingegen neu aufgenommen oder durch Geschäftsübernahme oder durch Eröffnung eines neuen Betriebszweiges erweitert, so beginnt die Mehrwertsteuerpflicht (bereits) mit der Aufnahme der Tätigkeit oder mit der Geschäftsübernahme, wenn zu erwarten ist, dass der für die Steuerpflicht massgebende Umsatz innerhalb der nächsten zwölf Monate Fr. 75'000.-- übersteigen wird (Art. 28 Abs. 2 aMWSTG). Diese Regelung in Art. 28 Abs. 2 aMWSTG orientiert sich in erster Linie am Überwältigbarkeitsprinzip, sieht sie doch vor, dass im Sinne einer Beurteilung ex ante (d.h. einer zukunftsgerichteten Betrachtungsweise) auf den in den ersten zwölf Monaten erwarteten und nicht auf den in dieser Zeit tatsächlich erzielten - erst nachträglich genau bekannten - Umsatz abzustellen ist. Auch wenn sich die Umsatzerwartungen rückblickend nicht erfüllt haben, ändert dies nichts an der Richtigkeit der Eintragung bzw. der Annahme der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht, wenn seinerzeit die begründete Erwartung des Überschreitens der Umsatzgrenzen bestand (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.1.2, A 1375/2006 vom 27. September 2007 E. 2.3, A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.1.2 mit Hinweisen). Damit eine Unternehmung im Sinne von Art. 28 Abs. 2 aMWSTG mehrwertsteuerpflichtig wird, ist überdies in Anwendung von Art. 28 Abs. 3 Satz 2 aMWSTG erforderlich, dass das Überschreiten einer der beiden Betragsgrenzen von Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG, also ein Jahresumsatz über Fr. 250'000.-- oder eine Steuerzahllast über Fr. 4'000.--, zu erwarten ist.

E. 2.2.2

Das Gesetz schweigt sich allerdings darüber aus, unter welchen Voraussetzungen zu erwarten ist, dass der massgebende Umsatz in den ersten zwölf Monaten die relevanten

Umsatzgrenzen übersteigen wird (vgl. Schafroth/Romang, a.a.O., Rz. 16 zu Art. 28). Umstände, welche darauf hinweisen, dass die Betragsgrenzen überschritten werden, können gemäss ESTV sein: Umfang der bereits erhaltenen Aufträge, Übernahme oder Weiterführung eines bereits bestehenden Betriebes, Anzahl Mitarbeiter, vorhandene Infrastruktur. Demgegenüber würden Planerfolgsrechnungen oder Budgetzahlen ohne konkrete Fakten/Unterlagen nicht für die Eintragung auf den Zeitpunkt der Tätigkeitsaufnahme genügen (Ziff. 3.2 der Spezialbroschüre Nr. 02 "Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer" der ESTV, gültig vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2009). Das Bundesverwaltungsgericht war in einem konkreten Anwendungsakt mit der ESTV der Ansicht, dass die vorgenannten Umstände neben anderen Fakten (wie beispielsweise bereits erzielte Umsätze seit Aufnahme der Geschäftstätigkeit) zumindest als Indiz für den zu erwartenden Umsatz dienen können (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1369/2006 vom 26. November 2007 E. 2.1.2).

E. 2.3

Die Steuerpflicht endet am Ende des Kalenderjahres, in welchem die für die Steuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden und zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (Art. 29 Bst. b aMWSTG). Das aMWSTG kennt keine Sondervorschriften zum Ende der aufgrund von Art. 28 Abs. 2 aMWSTG eingetretenen Steuerpflicht. Demnach haben die Bestimmungen von Art. 29 aMWSTG dafür ebenfalls zu gelten (Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 3. November 2006 [2004-029/030] E. 3 b/aa, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.791/2006 vom 15. Januar 2007). Endet die Steuerpflicht, ist die ESTV unverzüglich schriftlich zu benachrichtigen (Art. 56 Abs. 2 aMWSTG). Unterlässt es die Person, welche die für die Steuerpflicht massgebliche Umsatzgrenze nicht mehr erreicht (Art. 29 Bst. b aMWSTG), sich abzumelden, so wird angenommen, dass sie für die Steuerpflicht optiert (Art. 56 Abs. 3 aMWSTG).

E. 2.4

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.; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 78). Dies bedeutet vorab, dass der Leistungserbringer bereits für die Feststellung seiner Mehrwertsteuerpflicht selbst verantwortlich ist und sich gegebenenfalls unaufgefordert anzumelden hat (Art. 56 Abs. 1 aMWSTG; vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1, 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 3.1, A-8485/2007 vom 22. Dezember 2009 E. 2.2, A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.7). Bei festgestellter Steuerpflicht hat er 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. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle der steuerpflichtigen Person, wenn diese ihren Pflichten nicht nachkommt (Art. 60 aMWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.3, A 2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.4).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer am 27. Juni 2009 bei der ESTV um Zuweisung einer Mehrwertsteuernummer ersucht (act. 1). Der Beschwerdeführer sprach zu diesem Zeitpunkt selbst die Erwartung aus, in achteinhalb Monaten einen Umsatz von Fr. 73'000.-- zu erzielen. Mit E Mail vom 1. September 2009 teilte der Beschwerdeführer sodann mit, er habe von April bis und mit August 2009 einen Umsatz von Fr. 44'439.-- erwirtschaftet (act. 9). Da er in diesem Jahr höchstens acht oder achteinhalb Monate arbeiten werde, könne ein Umsatz zwischen Fr. 71'104.-- und 75'548.-- bei einer jährlichen Steuerzahllast unter Fr. 4'000.-- erwartet werden. Aus der vom Beschwerdeführer eingereichten "Schichtabrechnung" vom 10. August 2009 (act. 3) geht hervor, dass von April bis und mit Juni 2009 ein Umsatz in der Höhe von Fr. 27'109.60 erzielt wurde. Aufgerechnet auf zwölf Kalendermonate (vgl. E. 2.2.2) prognostizierte die Vorinstanz gestützt auf die bereits erzielten Umsätze (ohne Trinkgelder) einen voraussichtlichen für die Mehrwertsteuer relevanten Umsatz in der Höhe von Fr. 108'438.40, ausmachend eine Steuerzahllast (bei einem Saldosteuersatz von 5.2 %) von Fr. 5'638.80 (act. 10). Bei einem Umsatz (einschliesslich Trinkgelder) von Fr. 28'056.80 prognostizierte die ESTV einen Jahresumsatz von Fr. 112'227.20 und eine entsprechende Steuerzahllast von Fr. 5'835.80. Aufgrund der Angaben des Beschwerdeführers war damit sowohl für ihn als auch für die ESTV berechtigterweise zu erwarten, der Beschwerdeführer werde die für den Beginn der Steuerpflicht massgebenden Umsatzgrenzen mit dem Start seines Geschäftsbetriebs innerhalb der ersten zwölf Monate der Geschäftstätigkeit überschreiten und daher bereits mit der Aufnahme seiner Geschäftstätigkeit per 1. April 2009 mehrwertsteuerpflichtig. Ohnehin hätte sich auch aus den aus der E Mail vom 1. September 2009 hervorgehenden Angaben des Beschwerdeführers keine andere Prognose ergeben: Der innerhalb von fünf Monaten (April bis und mit August 2009) erzielte Umsatz in der Höhe von Fr. 44'439.20 ergäbe nämlich - aufgerechnet auf zwölf Monate - einen voraussichtlichen Umsatz von Fr. 106'654.10 bei einer Steuerzahllast von Fr. 5'546.--, womit die mehrwertsteuerlich massgebenden Umsatzgrenzen (selbst ohne Trinkgelder) ebenfalls deutlich übertroffen wären (vgl. E. 2.2.1). Im Sinne einer im Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit vorzunehmenden Beurteilung ex ante ist auf den erwarteten Umsatz der ersten zwölf Monate - und nicht etwa in einer Rückschau auf den effektiv erzielten - abzustellen (E. 2.2.1). Die ESTV durfte damit seinerzeit davon ausgehen, der Beschwerdeführer unterliege ab dem Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftstätigkeit der Steuerpflicht.

E. 3.2

Angesichts des im Mehrwertsteuerrecht geltenden Selbstveranlagungsprinzips (vgl. E. 2.4) oblag es überdies dem Beschwerdeführer, im Zusammenhang mit der Abklärung seiner subjektiven Steuerpflicht und der damit verbundenen möglichen Eintragung in das Mehrwertsteuerregister die höchst mögliche Sorgfalt anzuwenden. Der Beschwerdeführer hätte sich insbesondere auch darüber im Klaren sein müssen, dass er aufgrund des von ihm für acht- bzw. achteinhalb Monate selbst prognostizierten Umsatzes aufgerechnet auf zwölf Monate in Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen nicht von der Steuerpflicht ausgenommen sein konnte. Mit seiner Rüge, die ESTV hätte ihn weitergehend informieren müssen, vermag der Beschwerdeführer nach dem Gesagten nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Die ESTV hat den Beginn der Mehrwertsteuerpflicht des Beschwerdeführers damit zu Recht per 1. April 2009 angesetzt.

E. 3.3

Des Weiteren bringt der Beschwerdeführer vor, er habe schon mit Schreiben vom 22. August 2009 und E-Mail vom 9. September 2009 darauf hingewiesen, er werde "die obligatorische Steuerpflicht für das Jahr 2009 nicht erreichen". Dies müsse als Abmeldung gemäss Art. 56 Abs. 2 aMWSTG gewertet werden. Deshalb sei er rückwirkend aus dem Register der Steuerpflichtigen zu löschen, mindestens sei jedoch die Mehrwertsteuerpflicht auf den Zeitraum vom 1. April bis 30. Juni 2009 zu begrenzen; denn die Löschung habe auf den Beginn des Quartals zu erfolgen, für das der Steuerpflichtige der ESTV mitteile, dass er den massgebenden Umsatz nicht mehr erreiche bzw. die Verwaltung dies feststelle. Der Beschwerdeführer verkennt, dass bei gegebener subjektiver Steuerpflicht gestützt auf die Prognose von Art. 28 Abs. 2 aMWSTG (wie in casu vorhanden; E. 3.1 hievore) sich das Ende der Steuerpflicht nach der allgemeinen Regel richtet (analog). Die Steuerpflicht des Beschwerdeführers endet somit am Ende des Kalenderjahres, in welchem die massgebenden Umsatzgrenzen nicht (mehr) überschritten werden (E. 2.3). Da in einer Rückschau und nach den Angaben des Beschwerdeführers der für die Mehrwertsteuer relevante Umsatz im Jahr 2009 nicht überschritten wurde und zu erwarten war, dass der im Jahr 2010 relevante Umsatz nicht erzielt werden würde, endete die subjektive Steuerpflicht des Beschwerdeführers am 31. Dezember 2009. Mit Recht hat ihn die ESTV auf diesen Zeitpunkt hin im Register der Steuerpflichtigen gelöscht. Nur der Vollständigkeit halber bleibt bei alledem darauf hinzuweisen, dass entgegen der Auffassung der Vorinstanz der Beschwerdeführer angesichts der Aktenlage zwar für sich in Anspruch nehmen kann, sich im Herbst 2009 als Steuerpflichtiger "abgemeldet" zu haben. Deshalb bedarf es im vorliegenden Fall für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht des Beschwerdeführers im Jahr 2009 keiner Anwendung von Art. 56 Abs. 3 aMWSTG (Option für die Steuerpflicht). Beginn und Ende seiner Steuerpflicht (1. April 2009 bzw. Ende 2009) ergeben sich vielmehr aus der ordentlichen Gesetzesregelung über Beginn (Art. 28 Abs. 2 aMWSTG) und Ende (Art. 29 Bst. b aMWSTG) der Steuerpflicht. Für eine quartalsweise Anpassung der subjektiven Steuerpflicht innerhalb des Jahres 2009, wie sie der Beschwerdeführer im Eventualstandpunkt anbegehrt, fehlt in der vorliegenden Konstellation indes jegliche gesetzliche Grundlage.

E. 3.4

Der Beschwerdeführer bestreitet schliesslich auch den Verzugszins ohne jegliche Begründung. Inwiefern die Vorinstanz bei der Berechnung des Verzugszinses Bundesrecht verletzt haben soll, ist nicht ersichtlich. Der unsubstantiierte Antrag ist abzuweisen.

E. 4

Ausgangsgemäss ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 800.-- sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

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