



Abteilung I
A-1424/2006
{T 0/2}

Urteil vom 13. Juli 2007

Mitwirkung: Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Thomas Stadelmann
(Kammerpräsident), Pascal Mollard;
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

X. _____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch _____

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz

betreffend
MWST; Vorsteuerabzug (1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 2000).

Sachverhalt:

- A. Die X. _____ AG ist seit 10. März 1998 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. An diversen Tagen in den Monaten Mai und Juni 2000 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Steuerkontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob sie für die Perioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 2000 mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 258'425 vom 26. Juni 2000 eine Steuernachforderung im Betrag von Fr. 49'705.-- zuzüglich Verzugszins. Die Nachforderung resultierte im Wesentlichen aus dem Vorhalt, die Vorsteuerabzüge der Steuerpflichtigen seien in jenen Fällen nicht berechtigt, wo der Aufwand (Lieferantenrechnungen und entsprechend auch die darauf lastende Mehrwertsteuer) doppelt verbucht worden sei. Mit Anzeigen vom 26. Juni und 14. Juli 2000 schrieb die Verwaltung der Steuerpflichtigen Fr. 5'471.-- sowie Fr. 4'616.-- wieder gut. Mit Eingabe vom 24. Juli 2000 liess die Steuerpflichtige die Nachforderung bestreiten und geltend machen, ihr damaliger Buchhalter habe durch strafbare Handlungen zu verantworten, dass sie die Mehrwertsteuer auf den Eingangsleistungen doppelt bezahlt habe. Durch die Bezahlung der Vorsteuer sei sie zum Abzug zu berechtigen. Der fehlbare Buchhalter sei zur Rechenschaft zu ziehen.
- B. Die ESTV entschied am 13. Oktober 2003, sie habe von der Steuerpflichtigen für die Perioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 2000 zu Recht Fr. 39'618.-- Mehrwertsteuern (Fr. 49'705.-- ./ Fr. 5'471.-- ./ Fr. 4'616.--) zuzüglich Verzugszins nachbelastet. Zur Begründung hielt die Verwaltung dafür, es sei unzulässig, die Steuer auf Eingangsleistungen zweifach abzuziehen. Das Verhalten des Buchhalters sei lediglich zivil- oder strafrechtlich von Bedeutung.
- C. Mit Eingabe vom 12. November 2003 liess die Steuerpflichtige Einsprache erheben und beantragen, den Entscheid aufzuheben sowie die unter dem Titel „nicht berechnete Vorsteuerabzüge (Aufwand doppelt verbucht, Veruntreuung)“ nachgeforderten Beträge nebst Zinsen zum Vorsteuerabzug zuzulassen. Zur Begründung wiederholte sie im Wesentlichen die anlässlich der Bestreitung vorgetragenen Argumente, stützte sich überdies auf Art. 39 Abs. 1 MWSTG. Das betrügerische Verhalten ihres Buchhalters sei für sie nicht erkennbar gewesen, und sie habe sich deshalb über die Steuerpflicht der rechnungsstellenden Person geirrt. Sie sei zum Vorsteuerabzug auf den fingierten Rechnungen zu berechtigen. Die Nachforderung der durch sie bezahlten Steueranteile habe die ESTV an den Buchhalter als Steuersubjekt zu richten. Denn dieser sei durch sein betrügerisches Verhalten, das Vorlegen fingierter Rechnungen und das Einkassieren der Beträge samt Mehrwertsteueranteile, als eigentlicher „Lieferant“ aufgetreten. Der Grundsatz der Rechtsgleichheit erfordere, dass die Steuerpflichtige so gestellt werde, wie wenn die in den doppelt präsentierten Rechnungen aufgeführten Waren gestohlen oder vernichtet worden wären, was nach Verwaltungspraxis einen Vorsteuerabzug nicht ausschliesse.

- D. Mit Einspracheentscheid vom 3. Februar 2005 wies die ESTV die Einsprache ab. Zur Begründung hielt die Verwaltung im Wesentlichen dafür, Art. 39 Abs. 1 MWSTG bzw. richtigerweise der gleichlautende, hier in Betracht kommende Art. 29 Abs. 5 MWSTV sei nicht anwendbar. Diese Bestimmung ziele nicht darauf ab, die steuerpflichtige Person vor unternehmensinternen Missbräuchen zu schützen. Die vorliegende Situation sei ferner nicht mit dem Diebstahl oder dem Untergang der gelieferten Ware zu vergleichen. Der Lieferant habe hier die Mehrwertsteuer auf seinem Umsatz nur einmal abgerechnet. Die Steuerpflichtige verfüge deshalb nur über einen mehrwertsteuerkonformen Vorsteuerbeleg. Ein doppelter Vorsteuerabzug sei folglich ungerechtfertigt. Für Ansprüche gegenüber dem Buchhalter seien die Zivilgerichte zuständig.
- E. Am 3. März 2005 lässt die Steuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde einreichen und beantragen, den Einspracheentscheid aufzuheben und festzustellen, dass sie für die Perioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 2000 keine Mehrwertsteuern mehr schuldet, dies unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.
- Mit Vernehmlassung vom 13. April 2005 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.
- Auf die Eingaben der Parteien an die SRK wird -soweit entscheidewesentlich- im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.
- F. Am 12. Februar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
 - 1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 3. Februar 2005 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch diesen beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG).

- 1.2 Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 119 V 13 E. 2a; 114 V 203; RHINOW/KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Soweit die Beschwerdeführerin ihren Antrag formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an dessen Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachforderung, gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falles entschieden werden, ob die fraglichen doppelten Vorsteuerabzüge die Nachleistungspflicht der Beschwerdeführerin auslösten, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (zur Publikation vorgesehene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1347/2006 vom 20. April 2007 E. 1.3, mit Hinweis auf bundesgerichtliche Rechtsprechung). Mit dieser Einschränkung ist auf die Beschwerde einzutreten.
- 1.3 Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht die Nachforderung in rechnerischer und damit in tatsächlicher Hinsicht, sondern dem Grundsatz nach.
- 2.
- 2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Leistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV).
- 2.2 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV).
- Weiss die steuerpflichtige Person oder hätte sie bei sorgfältiger Prüfung wissen können, dass derjenige, der ihr eine Rechnung nach 28 MWSTV ausgestellt hat, nicht als steuerpflichtige Person eingetragen ist, so berechtigt sie diese Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 5 MWSTV).
- 2.3 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet nach Lehre und konstanter Rechtsprechung, dass die mehrwertsteuerpflichtige Person die alleinige Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung ihrer Umsätze trägt (Urteil des

Bundesverwaltungsgerichts A-1348/2006 vom 30. Mai 2007 E. 2, mit Hinweisen auf bundesgerichtliche Rechtsprechung; DIETER METZGER, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 1 zu Art. 46).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall veranlasste der damalige Buchhalter der Beschwerdeführerin in strafbarer Weise, dass sie gutgläubig die fraglichen Rechnungen zweimal bezahlte, einmal an die Lieferanten und einmal an den Buchhalter selbst.

Die Beschwerdeführerin trägt im Wesentlichen nun vor, sie habe mit diesen Rechnungsbeträgen nicht nur den Lieferanten, sondern auch dem Buchhalter den entsprechenden Mehrwertsteueranteil ausbezahlt. Da der Buchhalter die einkassierte Mehrwertsteuer nicht ablieferte, sei die ESTV geschädigt worden. Durch sein betrügerisches Verhalten sei der Buchhalter als eigentlicher „Lieferant“ aufgetreten. Die Beschwerdeführerin habe sich über die Steuerpflicht der rechnungsstellenden Person geirrt, weshalb sie in Anwendung von Art. 39 Abs. 1 MWSTG (recte: Art. 29 Abs. 5 MWSTV) e contrario zum Vorsteuerabzug auf den fingierten Rechnungen zu berechtigen sei. Diese Bestimmung wolle verhindern, dass einer steuerpflichtigen Person, welche die Steuer korrekt entrichtet, der Vorsteuerabzug verwehrt bleibe, auch wenn die Steuerverwaltung die Vorsteuern nicht erhalte. Die Nachforderung der durch sie bezahlten Steueranteile habe die ESTV an den Buchhalter als Steuersubjekt zu richten.

3.2 Die Beschwerdeführerin verkennt einerseits die gesetzlichen Voraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht und für den Vorsteuerabzug sowie andererseits die Systematik der Mehrwertsteuer:

Abgesehen davon, dass der Buchhalter der Beschwerdeführerin sich ihr nicht als Leistungserbringer zu erkennen gegeben hat, beurteilt sich seine Steuerpflicht nach Art. 17 MWSTV (E. 2.1 hievor). Es steht ausser jedem Zweifel, dass der Buchhalter zu keinem Zeitpunkt die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllte. Zum Vorsteuerabzug berechtigen indes nur Eingangsleistungen, die von einer anderen „steuerpflichtigen Person“ stammen bzw. in Rechnung gestellt werden (E. 2.2 hievor).

Ferner setzt die Vorsteuerabzugsberechtigung voraus, dass die Beschwerdeführerin die in Rechnung gestellten Eingangsleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen verwendet (E. 2.2 hievor). Dies trifft unbestrittenermassen für die Leistungen ihrer Lieferanten zu. Die darauf lastende Vorsteuer hat die Vorinstanz denn auch zum Abzug zugelassen. Werden die nämlichen Leistungen durch den fehlbaren Buchhalter der Beschwerdeführerin ein zweites Mal, diesmal fingiert in Rechnung gestellt, ist systemnotwendigerweise ausgeschlossen, dass sie (erneut) für steuerbare Ausgangsleistungen verwendet werden im Sinne von Art. 29 MWSTV. Ein Abzug von „Vorsteuern“ ist auch aus diesem Grund zu verwehren.

Die Beschwerdeführerin geht überdies fehl in der Annahme, sie habe die Vorsteuer zweimal bezahlt, einmal an den Lieferanten und einmal an den Buchhalter. Die auf den Eingangsleistungen lastende Steuer entrichtet sie nicht dem Fiskus, sondern dem Lieferanten mit der Bezahlung der Rechnung. Dieser Erbringer der Eingangsleistung liefert die Steuer an den Fiskus. Die Beschwerdeführerin bringt diese Steuer in Form der Vorsteuer auf ihren Abrechnungen mit der ESTV über die Ausgangsleistungen wieder in Abzug. Ihren Lieferanten hat sie die Steuer also nur einmal entrichtet, weshalb sie nicht zweimal zum entsprechenden Abzug zu berechnen ist. Beahlt sie die nämlichen Rechnungen ihrem Buchhalter aufgrund dessen deliktischen Verhaltens erneut, dann handelt es sich beim „Mehrwertsteueranteil“, der vorgeblich darin enthalten sein soll, weder um geschuldete noch um abgelieferte Mehrwertsteuer, die folglich auch nicht in Abzug gebracht werden darf. Um den entsprechenden Betrag, den die Beschwerdeführerin fälschlicherweise als „Mehrwertsteueranteil“ bezeichnet, erhöht sich lediglich die Summe, die sie ihrem Buchhalter aufgrund dessen strafbaren Verhaltens auszahlte. Genauso wie die Restsumme hat sie diesen Anteil beim Buchhalter einzufordern, jedenfalls nicht beim Staat mittels Vorsteuerabzug.

Zusammenfassend haben die Erbringer der Eingangsleistungen an die Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuer auf diesen Umsätzen (nur) einmal abgerechnet. Die Beschwerdeführerin verfügt folglich über (nur) je einen mehrwertsteuerkonformen Vorsteuerbeleg. Ein doppelter Vorsteuerabzug wie ihn die Beschwerdeführerin für (nur) je eine Eingangsleistung anbegehrt, verweigert die Vorinstanz zu Recht. Die Beschwerde ist bereits aus diesen Gründen abzuweisen.

4. Es bleibt, auf die übrigen Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.
- 4.1 Die Beschwerdeführerin trägt vor, sie habe das deliktische Verhalten ihres Buchhalters nicht bemerken können, weshalb eine Haftung wegen fahrlässigem Verhalten auszuschliessen sei. Sie sei stets im guten Glauben gewesen, Rechnungen zu bezahlen, die sie zum Vorsteuerabzug berechnen.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin spielt hier keine Rolle, ob sie gutgläubig war, denn die Nachforderung richtet sich gegen sie nicht weil ihr Fahrlässigkeit vorgeworfen wird. Ebenso wenig gründet die Steuerforderung auf einer allfälligen Haftung der Beschwerdeführerin für ihren Buchhalter. Vielmehr hat sie als Steuerpflichtige für Eingangsleistungen zweimalig den Vorsteuerabzug geltend gemacht, was unter keinen Umständen zulässig ist und deshalb die fragliche Nachforderung auslöst. Ist sie im Innenverhältnis mit ihrem Buchhalter sämtlichen Sorgfaltspflichten nachgekommen, wie sie behauptet, dann ist dies allenfalls in einem zivil- oder strafrechtlichen Verfahren von Belang, nicht aber im vorliegenden Steuerjustizverfahren.

- 4.2 Die Beschwerdeführerin behauptet ferner, das Vorgehen des Buchhalters

führe zum gleichen Ergebnis, wie wenn ein Lieferant für seine gelieferte Ware Rechnung stelle, dann aber die Zahlung des Empfängers in betrügerischer Absicht nicht verbuche und den auf der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag nicht an den Fiskus weiterleite. In einem solchen Fall würde die ESTV den Vorsteuerabzug ebenso wenig verweigern wie im Fall, wo nicht ein Angestellter der Beschwerdeführerin, sondern ein Dritter, beispielsweise der Postbeamte, die Zahlung inklusive Mehrwertsteuer an eine nicht berechnete Drittperson umleiten würde. Die Beschwerdeführerin anders zu behandeln, verletze den Gleichheitsgrundsatz.

Der Beschwerdeführerin ist entgegenzuhalten, dass in casu über einen konkreten Anwendungsakt und nicht über rein hypothetische und theoretische Fallbeispiele zu urteilen ist. Wie die genannten Beispiele steuerlich zu beurteilen wären, kann ohnehin dahingestellt bleiben, da sie mit dem vorliegenden Fall nicht rechtswesentlich vergleichbar sind. Hier hat anders als in den hypothetischen Beispielen die steuerpflichtige Person -was entscheidungswesentlich ist- den Vorsteuerabzug für die nämliche Eingangsleistung doppelt in Abzug gebracht. Der Grundsatz der Rechtsgleichheit ist nicht verletzt.

- 4.3 Schliesslich hält die Beschwerdeführerin dafür, mit der Nachforderung werde sie gezwungen, die Steuer doppelt zu bezahlen. Ihr Buchhalter habe sie um mehr als Fr. 1,5 Mio. betrogen. Die Forderung verstosse „gegen den anerkannten Grundsatz, wonach sich der Staat nicht zulasten der strafrechtlich Geschädigten bereichern soll“.

Die Beschwerdeführerin verkennt wiederum, dass es sich vorliegend keinesfalls um eine doppelte Bezahlung der Steuer handelt, sondern vielmehr umgekehrt um die rechtmässige Verweigerung eines doppelten Vorsteuerabzugs auf der nämlichen Eingangsleistung. Was sie ihrem Buchhalter bezahlte, ist überdies keine geschuldete Steuer, sondern Bestandteil des durch diesen erwirkten Deliktsbetrages (E. 3.2 hievore). Wo keine Steuer geschuldet ist, kann diese nicht durch den Rechnungsadressaten in Form der Vorsteuer zum Abzug gebracht werden. Unter diesen Umständen entbehrt jeglicher Grundlage zu behaupten, die ESTV wolle sich an der Beschwerdeführerin bereichern.

5. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG a contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in

gleicher Höhe verrechnet.

3. Der Beschwerdeführerin wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
 - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
 - der Vorinstanz (Ref-Nr. _____)(mit Gerichtsurkunde)

Der Kammerpräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Thomas Stadelmann

Iris Widmer

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit der Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. m und 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG]; SR 173.110).

Versand am: