

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 31. August 2004 in Sachen X. AG [SRK 2003-168])

Mehrwertsteuer (MWSTV). Ausweitung des Streitgegenstands. Ergänzungsabrechnung. Rückweisungsentscheid.

- Nachdem die Höhe des Verzugszinses in einem direkten Bezug zur Höhe der eigentlichen Steuerforderung steht, ist es zulässig, dass die Eidgenössische Steuerrekurskommission den Streitgegenstand insoweit ausdehnt, als sie zunächst ausnahmsweise auch auf Bestand und Umfang der Steuerforderung als solche eingeht (E. 2a und 2b/aa).

- Eine Ergänzungsabrechnung kann jederzeit zu Gunsten oder zu Ungunsten des Steuerpflichtigen abgeändert werden, sofern die Steuerabrechnung nicht bereits Gegenstand eines in Rechtskraft erwachsenen Entscheides war oder verjährt ist. Eine Ergänzungsabrechnung gilt nicht als Verfügung und erwächst mangels Verfügungscharakter nicht in Rechtskraft (E. 2b/bb).

- Ein Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist. Wenn weitere Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen sind, soll in die mit den Verhältnissen besser vertraute oder sachlich kompetentere Behörde die Angelegenheit entscheiden. Zur Rückweisung kommt es zudem immer dann, wenn die Vorinstanz einen Nichteintretensentscheid gefällt und folglich keine materielle Prüfung vorgenommen hat (E. 7).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Elargissement de l'objet du litige. Décompte complémentaire. Décision de renvoi.

- Etant donné qu'il existe un lien direct entre le montant de l'intérêt moratoire et le montant de la créance fiscale effective, il est admissible que la Commission fédérale de recours en matière de contributions élargisse l'objet du litige dans la mesure où elle entre exceptionnellement en matière sur l'existence et l'étendue de la créance fiscale en cause (consid. 2a et 2b/aa).

- Un décompte complémentaire peut être modifié en tout temps en faveur ou au préjudice de l'assujéti, pour autant que le décompte fiscal n'ait pas déjà fait l'objet d'une décision entrée en force ou qu'il ne soit pas prescrit. Un décompte complémentaire ne vaut pas comme décision et ne peut dès lors pas bénéficier de l'autorité de chose jugée (consid. 2b/bb).

- Une décision de renvoi se justifie avant tout lorsque l'état de faits doit être complété et donc lorsqu'une procédure complète d'administration des preuves doit être effectuée. Si d'autres clarifications sous l'angle des faits doivent être entreprises, l'autorité ayant la meilleure connaissance des circonstances ou étant la plus compétente quant au fond doit trancher l'affaire. Un renvoi s'impose donc toujours lorsque l'autorité inférieure a prononcé une décision de non-entrée en matière et qu'elle n'a de ce fait effectué aucun examen matériel du cas d'espèce (consid. 7).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Estensione dell'oggetto litigioso. Calcolo complementare. Decisione di rinvio.

- Quando vi è una relazione diretta fra l'importo dell'interesse di mora e l'importo del credito fiscale effettivo, è ammissibile che la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni estenda l'oggetto litigioso, nella misura in cui in via eccezionale analizza dapprima anche l'esistenza e l'effettivo importo del credito fiscale (consid. 2a e 2b/aa).

- Un calcolo complementare può essere modificato in ogni momento a favore o a sfavore del contribuente, nella misura in cui il calcolo fiscale non sia già stato oggetto di una decisione cresciuta in giudicato o non sia prescritto. Un calcolo complementare non costituisce una decisione e non può quindi crescere in giudicato (consid. 2b/bb).

- Una decisione di rinvio si giustifica soprattutto quando devono essere stabiliti ulteriori fatti e deve essere svolta una procedura completa di assunzione di prove. Se occorre chiarire altri fatti, la questione deve essere decisa dall'autorità che conosce meglio la situazione o che è materialmente più competente. Si giunge inoltre sempre al rinvio quando l'autorità inferiore decide di non entrare nel merito e quindi non ha effettuato alcun esame materiale (consid. 7).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

(...)

C. Am 19. Dezember 2002 stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) der X. AG Verzugszinsen in Höhe von Fr. 2'795.- in Rechnung. Mit Schreiben vom 20. Januar 2003 ersuchte die X. AG die ESTV um Prüfung einer Herabsetzung dieser Verzugszinsrechnung, da diese die geltend gemachte Steuerreduktion von Fr. 15'571.05 nicht berücksichtige und auf einer angeblich falschen Steuerschuld von Fr. 16'838.- beruhe. Sinngemäss forderte sie eine neue Berechnung des Verzugszinses auf einer Steuernachforderung von lediglich Fr. 1'266.95.

D. Eine Zahlung des Verzugszinses blieb daraufhin aus und die ESTV leitete gegen die X. AG eine Betreibung ein, gegen welche diese Rechtsvorschlag erhob. In Anwendung von Art. 51 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) und Art. 63 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) forderte die ESTV mit Entscheid vom 11. Juni 2003 von der X. AG erneut einen Verzugszins in Höhe von Fr. 2'795.-. Mit diesem Entscheid wurde im Übrigen der Rechtsvorschlag gegen den Zahlungsbefehl (...) vom 8. Mai 2003 des Betreibungsamtes K. aufgehoben.

E. Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerpflichtige (...) fristgerecht Einsprache und hielt fest, dass sie mittels Originalbelegen den Nachweis erbracht habe, dass die Steuerforderung grösstenteils nicht gerechtfertigt sei. So sei der aus der Ergänzungsabrechnung (EA) vom 4. März 2002 resultierende Saldo zu Lasten der X. AG in Höhe von Fr. 16'838.- durch Beschaffung und Einreichung der Originalbelege um total Fr. 15'571.05 gemindert worden. Sie habe deshalb die verbleibende Steuerschuld mit den nachfolgenden Quartalsabrechnungen verrechnet.

F. Mit Einspracheentscheid vom 15. September 2003 wies die ESTV diese Einsprache ab und bestätigte ihren Entscheid vom 11. Juni 2003.

G. Mit Eingabe vom 21. Oktober 2003 erhebt die X. AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen obgenannten Einspracheentscheid. (...)

H. In der Vernehmlassung vom 16. Januar 2004 stellt die ESTV den Antrag, die Beschwerde unter Kostenfolge vollumfänglich abzuweisen. (...)

Aus den Erwägungen:

1. (Formelles)

2.a. Der Streitgegenstand darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich also höchstens verengen und um nicht streitige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten (vgl. André Moser, in Moser/UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel 1998, Rz. 2.13, mit weiteren Hinweisen; Entscheid der SRK vom 18. Januar 1999, veröffentlicht in: VPB 63.78 E. 2). Voraussetzung für ein Eintreten der Beschwerdeinstanz auf ein in der Beschwerde gestelltes Begehren ist das Vorliegen einer Verfügung der Vorinstanz, die sich ausdrücklich zum Gegenstand, auf den sich das Beschwerdebegehren bezieht, geäußert hat. Zudem ist es im Grundsatz nicht zulässig, den Streitgegenstand im Beschwerdeverfahren gegenüber dem Rechtsverhältnis, das Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens bildete, auszudehnen (vgl. Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1983, S. 44 ff. und S. 256). Ausnahmsweise werden Antragsänderungen und Antragserweiterungen, die im Zusammenhang mit dem Streitgegenstand stehen, aus prozessökonomischen Gründen jedoch zugelassen. Voraussetzung dafür ist, dass einerseits ein sehr enger Bezug zum bisherigen Streitgegenstand besteht und andererseits die Verwaltung im Laufe des Verfahrens Gelegenheit hatte, sich zu dieser neuen Streitfrage zu äussern (Moser, a.a.O., Rz. 2.83; vgl. auch Entscheid der SRK vom 31. Januar 1996, veröffentlicht in VPB 61.21 E. 1b; unveröffentlichter Entscheid des Bundesgerichts i.S. S. vom 23. August 2001 [2A.122/2001]).

b.aa. Dem Grundsatz nach ist eine Ausweitung des Streitgegenstandes also ausnahmsweise möglich. Im vorliegenden Fall ist der Einspracheentscheid der ESTV vom 15. September 2003 Ausgangspunkt des Verfahrens vor der SRK. Als mögliches Anfechtungsobjekt gilt einzig das Dispositiv dieses Entscheides. Vorliegend wird von der Beschwerdeführerin explizit nur die Höhe des Verzugszinses bestritten und sie macht einzig geltend, der Verzugszins sei zu hoch angesetzt. Nachdem jedoch die Höhe des Verzugszinses in einem direkten Bezug zur Höhe der eigentlichen Steuerforderung steht, bestreitet die Beschwerdeführerin implizit auch das Bestehen einer Steuernachforderung in Höhe von Fr. 16'838.-. Aus den Akten geht sodann hervor, dass sie einen Betrag von Fr. 15'571.05 offenbar eigenhändig bei einer der nächsten Quartalsabrechnungen in Abzug brachte und entsprechende Verrechnungen vornahm. Offensichtlich anerkennt die Beschwerdeführerin also lediglich eine Steuernachforderung in Höhe von Fr. 1'266.95. Gegenwärtig werden zwar nur die Verzugszinsen bestritten. Weil diese aber von der Höhe der Steuerforderung abhängig sind, sieht sich die SRK veranlasst, den Streitgegenstand insoweit auszudehnen, als zunächst ausnahmsweise auch auf Bestand und Umfang dieser Forderung eingegangen werden muss. Dies rechtfertigt sich umso mehr, als die ESTV im Laufe des vorliegenden Verfahrens Gelegenheit gehabt hätte, sich auch zu dieser Streitfrage zu äussern. Die Richtigkeit und Höhe der Steuernachforderung bildet also eine wesentliche Vorfrage des Verzugszinses, ohne deren rechtskräftige Kenntnis dessen Höhe nicht geprüft werden kann.

bb. Ausserdem ist zu beachten, dass eine EA jederzeit zu Gunsten oder zu Ungunsten der Mehrwertsteuerpflichtigen abgeändert werden kann, sofern die Steuerabrechnung nicht bereits Gegenstand eines in Rechtskraft erwachsenen Entscheides im Sinne von Art. 51 MWSTV bzw. Art. 63 MWSTG war oder verjährt ist (vgl. dazu Entscheid der SRK vom 17. Juli 2001, veröffentlicht in VPB 66.43 E. 3a, mit weiteren Hinweisen). Die ESTV erlässt eine EA jeweils nach Abschluss einer Kontrolle, aufgrund von Unkorrektheiten in den für die Kontrollperiode eingereichten Abrechnungen. Eine von der ESTV derart erstellte EA gilt nach Rechtsprechung und Lehre nicht als Verfügung. Wenn die Steuerpflichtige die erhobene Nachforderung bestreitet, muss sie zuerst von der Verwaltung eine anfechtbare Verfügung verlangen und kann nicht aufgrund einer blossen Abrechnung Einsprache erheben (vgl. Isabelle Homberger Gut, in: mwst.com, Basel 2000, S. 859, Rz. 15). Die EA ist folglich keine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sondern vielmehr eine rechtlich unverbindliche amtliche Mitteilung der ESTV und erwächst mangels Verfügungscharakter nicht in Rechtskraft (vgl. zum Ganzen auch:

Gerhard Schafroth/Thomas P. Wenk, Selbstveranlagung und Ergänzungsabrechnung, in: Der Schweizer Treuhänder [ST], Ausgabe 10/1998, S. 1167 ff.). Im vorliegenden Fall findet sich in den Akten kein Entscheid, der sich mit der Höhe der Steuernachforderung befasst; diese wird lediglich mittels EA Nr. (...) in Höhe von Fr. 16'838.- geltend gemacht. Wie oben ausgeführt, ist diese allerdings - da kein Entscheid im Sinne von Art. 51 MWSTV bzw. Art. 63 MWSTG vorliegt - noch nicht in Rechtskraft erwachsen. Nachdem die EA am 4. März 2002 ausgestellt wurde und die Verjährungsfrist für eine Steuerforderung fünf Jahre beträgt, wobei diese durch jede Einforderungshandlung und durch jede Berichtigung durch die zuständige Behörde unterbrochen wird (vgl. Art. 72 MWSTV bzw. Art. 49 MWSTG), fehlt es des Weiteren auch an einer Verjährung.

3.a. (Selbstveranlagungsprinzip)

b. (Verzugszins) Im vorliegenden Fall bestreitet die Beschwerdeführerin allerdings nur die Höhe des Verzugszinses bzw. die zugrunde liegende Steuerforderung, nicht jedoch die Verzugszinspflicht als solche und die Grundlagen der Berechnung.

4.a. (Eigenverbrauch)

b. (Vorsteuerabzug)

c. (...)

5. Die Verrechenbarkeit von sich gegenüberstehenden Forderungen ist ein allgemeiner, auch im öffentlichen Recht geltender Rechtsgrundsatz (Entscheide der SRK vom 25. März 2003 in Sachen G. AG [SRK 2002-016], E. 3; vom 31. Mai 2001 in Sachen S. [SRK 2000-124 bis 126], E. 7; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, Rz. 193). Immerhin sind hierbei verwaltungsrechtliche Sonderbestimmungen zu beachten, welche die Verrechenbarkeit von Forderungen zwischen dem Bürger und dem Gemeinwesen einschränken können. Eine derartige Einschränkung ergibt sich aus Art. 125 Ziff. 3 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220), wonach gegen den Willen des Gläubigers Verpflichtungen gegen das Gemeinwesen aus öffentlichem Recht nicht verrechnet werden können. Stehen sich zwei öffentlich-rechtliche Forderungen gegenüber, entscheidet das öffentliche Recht über die Verrechenbarkeit. Gemäss herrschender Lehre und Praxis kommt der in Art. 125 Ziff. 3 OR enthaltenen Regelung der Charakter eines auch im öffentlichen Recht geltenden allgemeinen Prinzips zu, so dass der Private auch dann, wenn sich zwei öffentlich-rechtliche Forderungen gegenüberstehen, nur verrechnen kann, wenn das Gemeinwesen

zustimmt oder eine entsprechende Norm ihn ausdrücklich dazu ermächtigt (vgl. Entscheid der SRK vom 21. Juli 2004 i.S. G. AG [SRK 2004-087], E. 3; Peter Gauch/Walter R. Schluemp/Jörg Schmid/Heinz Rey, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Band II, 8. Auflage, Zürich 2003, Rz. 3430 ff.; Eugen Bucher, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 2. Auflage, Zürich 1988, S. 442). Das Gemeinwesen selber bedarf im Gegensatz dazu zur Verrechnung seiner Forderungen mit einer allfälligen Schuld keiner Zustimmung des Privaten (vgl. auch Alfred Koller, in: Theo Guhl, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Auflage, S. 303, N. 28).

6. (Untersuchungsprinzip und Beweislast. Vgl. VPB 68.155 E. 3a)

7. Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet die Beschwerdeinstanz in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Ein solcher Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist (Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 694; Moser, a.a.O., Rz. 3.87). Auch wenn der Rechtsmittelinstanz die Befugnis zusteht, weitere Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen, soll in diesem Fall die mit den örtlichen Verhältnissen besser vertraute oder sachlich kompetentere Behörde über die Angelegenheit des Beschwerdeführers entscheiden (Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 21. Oktober 1996, veröffentlicht in VPB 61.92 E. 7). Zur Rückweisung kommt es zudem immer dann, wenn die Vorinstanz einen Nichteintretensentscheid gefällt und folglich keine materielle Prüfung vorgenommen hat (Entscheid der Eidgenössischen Rekurskommission für Staatshaftung vom 18. Dezember 2002, veröffentlicht in VPB 67.64 E. 5a; Moser, a.a.O., Rz. 3.88). Diese Methode wahrt das Prinzip der Garantie des doppelten Instanzenzuges, da die Beschwerdeführerin den aufgrund der Rückweisung getroffenen neuen Entscheid der Vorinstanz wiederum mit allen zulässigen Rechtsmitteln anfechten kann (Entscheid der Rekurskommission des Eidgenössischen Volkswirtschaftsdepartements vom 20. Dezember 1994, veröffentlicht in VPB 59.102 E. 5.1).

8.a. Im vorliegenden Fall stellte die ESTV der Beschwerdeführerin in Aussicht, die mit der EA vom 4. März 2002 geltend gemachte Steuernachforderung zu reduzieren, sofern rechtsgenügende Dokumente eingereicht würden. Die Beschwerdeführerin liess die ihr hierzu eingeräumte Frist indessen unbenutzt verstreichen, bringt jedoch vor, dass sie zur Geltendmachung ihrer Steuerreduktion die Dokumente nach Ablauf der Frist nicht nur per Fax vom 26. Juni 2002, sondern auch im Original der ESTV habe zukommen lassen. Die Beweispflicht für die Zustellung eines Dokuments liegt aber beim Absender. Die Beschwerdeführerin kann mit den eingereichten Akten den Beweis, dass sie die Dokumente tatsächlich der ESTV im Original eingereicht hat, allerdings nicht erbringen. Die Erbringung eines solchen Beweises wäre durchaus möglich, dann nämlich wenn die Zusendung per eingeschriebenen Brief vorgenommen worden wäre. Ein derartiger Beweis wäre von der Natur der Sache her also möglich und es kann bei der Beweiswürdigung deshalb auch nicht auf eine überwiegende Wahrscheinlichkeit oder gar auf eine auf Lebenserfahrung beruhende überwiegende Wahrscheinlichkeit abgestellt werden. Die Folgen der Beweislosigkeit dieser Einsendung hat die

Beschwerdeführerin zu tragen. Da indes wie oben ausgeführt die EA noch gar nicht in Rechtskraft erwachsen ist, kann eine Steuerreduktion von der Beschwerdeführerin auch heute noch geltend gemacht werden.

b. Wie ausgeführt (vgl. E. 5) bedarf die Verrechnung von Forderungen zwischen dem Bürger und dem Gemeinwesen einer Zustimmung der Verwaltung. An einer solchen fehlt es jedoch offensichtlich, was die von der Beschwerdeführerin in ihren Abrechnungen offenbar eigenhändig vorgenommene «Gutschrift» von Fr. 15'571.05 angeht. Aus den Akten ist eine solche jedenfalls nicht ersichtlich. Stattdessen kündigt die ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 16. Januar 2004 die Überprüfung des vorgenommenen Abzugs an. Aufgrund der fehlenden Zustimmung der ESTV wurde diese Verrechnung also zu Unrecht vorgenommen und die Beschwerdeführerin hätte die von ihr geltend gemachte Steuerreduktion nicht gegenüber der ESTV so geltend machen dürfen.

9.a. Wie bereits ausgeführt besteht ein sehr enger Zusammenhang zwischen der Höhe der Steuerforderung und der Höhe des Verzugszinses (= Akzessorität). Die Verzugszinsforderung ist akzessorisch zur Steuerforderung und in ihrem Bestand von dieser abhängig. Um die vorliegende Beschwerde betreffend die Höhe des Verzugszinses zu behandeln, wäre die SRK also nun gehalten, zunächst zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin zu Recht eine Reduktion der Nachsteuer geltend machen könnte. Dazu fehlt es jedoch an rechtsgenügenden Unterlagen bzw. können mit den der SRK vorliegenden Dokumenten die entscheiderelevanten Tatsachen und Transaktionen nur ungenügend überprüft werden. Weiter müsste der Beschwerdeführerin wohl auch erneut die Beweismöglichkeit der geltend gemachten Steuerreduktionen eröffnet werden. Es scheint deshalb gerechtfertigt, dass die SRK den Fall zur Neubeurteilung an die ESTV zurückweist und diese anweist, einen Entscheid nach Art. 51 MWSTV bzw. Art. 63 MWSTG betreffend die dem Verzugszins zugrunde liegende Steuerforderung zu treffen. Dies umso mehr, als die ESTV sich in ihrer Vernehmlassung erneut zur Höhe der Steuerschuld äussert und in Aussicht stellt, sie werde «die Abrechnung des 2. Quartals 2002 auf dieses noch überprüfen». Auch ist fraglich, ob es überhaupt zulässig wäre, einen Entscheid nur über die Verzugszinsforderung zu treffen, wenn die Steuerforderung selber noch nicht durch einen Entscheid bestätigt worden ist und somit innerhalb der Verjährungsfrist wiederum in Frage gestellt werden könnte.

b. Allein die Rückweisung an die Vorinstanz bedeutet indes noch nicht, dass die Beschwerdeführerin Anspruch auf eine Reduktion der Nachsteuern hat. Vielmehr soll die ESTV im Rahmen einer umfassenden Beweiswürdigung nämlich entscheiden, ob die Voraussetzungen zur Gewährung der Steuerreduktion erfüllt sind. Gelangt die ESTV aufgrund der Beweiswürdigung zur Überzeugung, der Beschwerdeführerin misslinge der erforderliche Nachweis, dann trägt diese die alleinige Beweislast für die steuermindernde Tatsache. Der Vorinstanz ist insofern beizupflichten, dass die Durchführung des Vorsteuerabzugs auf der Seite der Verwaltung nach Belegen verlangt, die eine rasche, einfache und effiziente Kontrolle der Selbstveranlagung zulassen und Missbräuche ausschliessen. Die SRK hat bereits in früheren Entscheiden erkannt, dass eine genaue Anwendung dieser eher formellen Anordnungen durch die ESTV im Interesse einer gerechten und missbrauchsfreien Erhebung der Mehrwertsteuer liegt (vgl. Entscheid der SRK vom 25. März 2002, i.S. P. [SRK 2000-135], E. 4b und vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 4). Erfüllen die vorgewiesenen Belege die vorgesehenen Bedingungen nicht, so muss die Verwaltung den Vorsteuerabzug grundsätzlich verweigern (vgl. Entscheid der SRK vom 17. Januar 2001, veröffentlicht in VPB 65.84 E. 4d; Entscheid der SRK vom 25. März 2002, a.a.O., E. 4d/aa).

10.a. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen und die Sache zur Sachverhaltsfeststellung und zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind weder der obsiegenden Beschwerdeführerin noch der ESTV Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). (...)

