

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_190/2015

Urteil vom 27. Juli 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung,
Beschwerdeführerin,

gegen

X. _____ GmbH,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Mehrwertsteuer; Zurverfügungstellen von Fahrzeugen an nahestehende Dritte (2005-2010),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 19. Januar 2015.

Sachverhalt:

A.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer, führte bei der X. _____ GmbH (nachfolgend die Steuerpflichtige und Beschwerdegegnerin) eine Kontrolle betreffend die Mehrwertsteuerperioden vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2010 durch. Mit "Einschätzungsmitteilung Nr. 318'536 / Verfügung" vom 12. März 2012 machte sie gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperiode 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2010 - nur diese Periode liegt noch im Streit - eine Steuerkorrektur von Fr. 25'033.-- zuzüglich Verzugszins geltend.

Eine Einsprache hiess die ESTV mit Entscheid vom 3. März 2014 teilweise gut (Dispositiv Ziffer 1), verwies für die Festsetzung der Steuerforderung 2010 auf die Erwägung II/3 des Einspracheentscheids (Dispositiv Ziffer 2) und stellte fest, dass die Steuerpflichtige für die Zeit vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2010 eine Steuernachforderung von Fr. 11'641.-- zuzüglich Verzugszins ab 15. Oktober 2010 zu bezahlen habe (Dispositiv Ziffer 3). Die Erwägung II/3 des Einspracheentscheids lautet:

(...) Aufgrund der Neuurteilung der ESTV ergibt sich für das Jahr 2010 neben dem bereits in den Abrechnungen deklarierten Guthaben von CHF 3'767.00 (...) eine Umsatzaufrechnung von CHF 153'171.00 und eine Steuernachbelastung von insgesamt CHF 11'641.00 zuzüglich Verzugszins. Die Steuer wird damit für das Jahr 2010 neu festgesetzt auf CHF 7'874.00 (CHF 11'641.00 - CHF 3'767.00). Demzufolge ist die Einsprache teilweise gutzuheissen."

B.

Eine Beschwerde der Steuerpflichtigen hiess das Bundesverwaltungsgericht teilweise gut und setzte die gemäss Dispositiv Ziffer 3 des Einspracheentscheides geschuldete Mehrwertsteuer - unter Vornahme einer eigenen kleinen Korrektur - auf Fr. 7'601.40 zuzüglich Verzugszins fest (Urteil A-1715/2014 vom 19. Januar 2015).

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt die ESTV (nachfolgend die Beschwerdeführerin), das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts sei teilweise aufzuheben, die Steuerforderung sei auf Fr. 7'601.40 und die von der Beschwerdegegnerin zu bezahlende Steuernachforderung auf Fr. 11'368.40 festzusetzen.

Das Bundesverwaltungsgericht verzichtete auf eine Vernehmlassung. Die Beschwerdegegnerin liess sich nicht vernehmen; die als eingeschriebene Briefpostsendung aufgegebene Einladung zur Vernehmlassung wurde von ihr nicht abgeholt.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen den Endentscheid (Art. 90 BGG) des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 141 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201]).

1.2. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG).

1.3. Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (MWSTG; SR 641.20) in Kraft getreten. Die streitbetreffende Nachbelastung für die Mehrwertsteuer betrifft Geschäftsvorfälle, die nach dem 1. Januar 2010 eingetreten sind. In materieller und verfahrensrechtlicher Hinsicht sind damit die neurechtlichen Bestimmungen anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG e contrario).

1.4. Vom Streit betroffen ist die Steuerfestsetzung für die Mehrwertsteuer der Steuerperiode 2010. Die Beschwerdeführerin wirft dem Bundesverwaltungsgericht vor, es habe die Steuerforderung und Steuernachforderung falsch berechnet. Die steuerbaren Umsätze, der Steuersatz und die anrechenbaren Vorsteuern sind nicht umstritten.

2.

2.1. Die Mehrwertsteuer wird auch nach neuem Recht grundsätzlich nach dem Prinzip der Selbstveranlagung erhoben. Die steuerpflichtige Person hat innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode - in der Regel vierteljährlich (Art. 35 Abs. 1 MWSTG) - unaufgefordert und in der vorgeschriebenen Form über die Steuerforderung abzurechnen (Art. 71 MWSTG). Innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode hat die steuerpflichtige Person die in diesem Zeitraum entstandene Steuerforderung zu begleichen (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Der Anspruch auf Vorsteuerabzug entsteht im Fall der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten im Zeitpunkt der Bezahlung (Art. 40 Abs. 2 MWSTG). Stellt die steuerpflichtige Person Mängel bei der Abrechnung fest, hat sie diese selbst zu korrigieren (Art. 72 Abs. 1 MWSTG). Die Korrektur der eingereichten und bezahlten Abrechnungen ist bis zum Eintritt der Rechtskraft zulässig (Art. 43 Abs. 2 MWSTG). Die Steuerabrechnung erfolgt auf diese Weise grundsätzlich ohne behördliches Zutun durch die steuerpflichtige Person selbst mittels Abrechnung und Korrektur. Mit Eintritt der Festsetzungsverjährung (Art. 42 MWSTG) wird die Steuerforderung rechtskräftig (Art. 43 Abs. 1 lit. c MWSTG). Insofern hat die für eine bestimmte Abrechnungsperiode ermittelte Steuerforderung bis zum Eintritt der Rechtskraft bzw. des Abänderungsverbots provisorischen Charakter. Diese Tätigkeiten werden gemeinhin unter dem Begriff Steuerbezug (Art. 86 ff.) zusammengefasst (zum Ganzen, vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 8 N. 34, 37, 43 ff., 51 ff.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, N. 1844 ff., 1850 ff., 2039 ff.; MARTIN KOCHER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, N. 1 ff. zu Art. 81 MWSTG; MARIE-CHANTAL MAY CANELLAS, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, N. 1 ff. zu Art. 43 MWSTG).

2.2. Korrelat zum vorstehend umschriebenen Prinzip der Selbstveranlagung ist die Pflicht der ESTV, die im Selbstveranlagungsverfahren vorgenommenen Handlungen der steuerpflichtigen Person zu

überprüfen (Art. 77 MWSTG). Sie kann bei steuerpflichtigen Personen auch Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG). Bei der Kontrolltätigkeit der ESTV kann es sich um punktuelle oder umfassende, interne oder externe Überprüfungen und Kontrollen handeln. Eine Kontrolle nach Art. 78 MWSTG wird durch die ESTV mit einer Einschätzungsmitteilung abgeschlossen; diese "hält den Umfang der Steuerforderung in der kontrollierten Periode fest" (Art. 78 Abs. 5 MWSTG). Die Steuer wird je Steuerperiode, die in der Regel mit dem Kalenderjahr zusammenfällt, erhoben (Art. 34 Abs. 1 und 2 MWSTG). Mithin muss die Einschätzungsmitteilung die Steuerforderung für die gesamte Steuerperiode ausweisen. Zusätzlich ist gemäss Botschaft des Bundesrates vom 25. Juni 2008 (BBl 2008 7003) in der Einschätzungsmitteilung "das Kontrollergebnis, also die steuerliche Nachbelastung oder Steuergutschrift", festzuhalten (zum Ganzen, BAUMGARTNER ET AL., a.a.O., § 10 N. 5, 8 ff., 98 ff.; CAMENZIND ET AL., a.a.O., N. 2245 ff., 2255 ff.).

Die ESTV hat somit im Rahmen ihrer Einschätzungsmitteilung - die sie regelmässig mit einer Verfügung nach Art. 82 MWSTG verknüpft (kritisch zu dieser Praxis: CAMENZIND ET AL., a.a.O., N. 2261 ff.) - die Steuerforderung für die betreffende Steuerperiode umfassend zu prüfen. Soweit die ESTV die Einschätzungsmitteilung in Verfügungsform erlässt, geht es um die Steuerfestsetzung. Die Vorschriften des VwVG (SR 172.021) sind anwendbar (Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

3.

3.1. Die Beschwerdegegnerin deklarierte in ihren Steuerabrechnungen für die Steuerperiode 2010 (vgl. Einschätzungsmitteilung Nr. 318'536 / Verfügung vom 12. März 2012) die Steuern und Vorsteuern wie folgt (alle Beträge in Fr.) :

Umsatz- und Bezugssteuer 37'360

Vorsteuer (Abzug) 41'127

Guthaben (zugunsten der Steuerpflichtigen) 3'767

Über die im Bezugsverfahren ermittelte (vorläufige) Steuer wurde somit abgerechnet, was auch die ESTV bestätigt. Der Betrag wurde der Beschwerdegegnerin erstattet.

3.2. In der Folge führte die ESTV eine externe Kontrolle durch. Als Ergebnis ihrer Kontrolle stellte die ESTV mit "Einschätzungsmitteilung Nr. 318'536 / Verfügung" vom 12. März 2012 die Steuer für die Steuerperiode 2010 wie folgt in Rechnung (Ziffern 1 - 3) :

1. Deklarierte Umsatz- und Bezugssteuer 37'360

Korrektur aufgrund der Kontrolle 25'033

geschuldete Umsatz- und Bezugssteuer 62'393

Deklariertes Vorsteuerabzug 41'127

Korrektur Vorsteuerabzug gemäss Kontrolle 0

Berechtigter Vorsteuerabzug 41'127

Die Steuerforderung wird für die kontrollierte Periode festgesetzt auf (62'393 - 41'127) 21'266

2. Die ESTV macht demnach die Differenz zwischen Steuerforderung und deklariertes Steuer wie folgt geltend: 25'033

Steuerkorrektur (zugunsten der ESTV) 25'033

3. (betreffend Zahlungs- und Verzugszinsmodalitäten)

Die Ziffer 2 ist nicht selbsterklärend. Der Betrag von Fr. 25'033.-- ergibt sich daraus, dass die ESTV zur Steuerforderung für die Periode von Fr. 21'266.-- den von der Beschwerdegegnerin deklarierten und ihr gutgeschrieben und ausbezahlten Vorsteuerüberschuss von Fr. 3'767.-- hinzugerechnet hat. Mit anderen Worten: Die ESTV hat die Steuer bzw. Steuerforderung für die ganze Periode 2010 auf Fr. 21'266.-- festgesetzt (Ziffer 1) und die aufgrund der Selbstdeklaration erteilte Steuergutschrift von Fr. 3'767.-- (vgl. vorstehende E. 3.1) storniert, was den Betrag von Fr. 25'033.-- ergibt (Ziffer 2). Sie behandelt somit in der Einschätzungsmitteilung und Verfügung sowohl Fragen der Steuerfestsetzung wie auch des Steuerbezugs, was in der Literatur kritisch beurteilt wird (BAUMGARTNER ET AL., a.a.O., § 10 N. 103 S. 336 f.). Zudem wird vorliegend die Berechnung der Steuerkorrektur (Ziffer 2) nicht offen gelegt.

3.3. Im Einspracheverfahren nahm die ESTV eine Neuberechnung der aufzurechnenden Umsätze zu Gunsten der Steuerpflichtigen vor (Umsatz- und Bezugssteuer Fr. 49'001.-- statt Fr. 62'393.--). Unter Berücksichtigung des Vorsteuerabzugs von Fr. 41'127.-- (unverändert) beläuft sich demnach die Steuer für die ganze Periode auf Fr. 7'874.-- (statt Fr. 21'266.--). Mit dem Storno der Steuergutschrift von Fr. 3'767.-- beträgt das Guthaben der ESTV Fr. 11'641.-- (statt Fr. 25'033.--). Das ist offenbar auch der Sinn der zum Dispositiv erhobenen Erwägung II/3 des Einspracheentscheids (vgl. vorstehenden Sachverhalt unter A.).

3.4. Wenn daher die Vorinstanz im angefochtenen Urteil (E. 9.1) von der Steuerforderung in der Höhe von Fr. 11'368.40 - unter Vornahme einer weiteren geringfügigen Korrektur zu Gunsten der Steuerpflichtigen von Fr. 272.60 (vorliegend unbestritten) - zusätzlich den Vorsteuerüberschuss gemäss Selbstdeklaration von Fr. 3'767.-- in Abzug bringt, übersieht sie, dass die deklarierte Umsatz- und Bezugssteuer wie auch die deklarierten Vorsteuern in die Steuerfestsetzung und Berechnung der noch offenen Steuerforderung der ESTV bereits eingeflossen sind und der Vorsteuerüberhang nicht erneut berücksichtigt werden kann (so aber E. 9.1 Abs. 2 des angefochtenen Entscheides). Dieses Missverständnis dürfte vor allem darauf zurückzuführen sein, dass die ESTV in der "Einschätzungsmitteilung Nr. 318'536 / Verfügung" wie auch in der Erwägung II/3 des Einspracheentscheides Fragen der Steuerfestsetzung und des Steuerbezugs behandelt und Fragen des Steuerbezugs nicht klar als solche gekennzeichnet hat (Ziffer 2 der Einschätzungsmitteilung / Verfügung) bzw. lediglich als Einschub behandelt (Einspracheentscheid E. II/3). Ohnehin stellt sich die Frage, inwiefern Fragen des Steuerbezugs für das Festsetzungsverfahren erheblich sind (BAUMGARTNER ET AL., a.a.O.). Die Frage kann vorliegend offen bleiben.

4.

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten gutzuheissen und die Steuer für die Steuerperiode 2010 auf Fr. 7'601.40 und die Steuerkorrektur zu Gunsten der ESTV auf Fr. 11'368.40 (unter Berücksichtigung der Steuergutschrift von Fr. 3'767.--) festzusetzen.

Angesichts der besonderen Umstände ist auf die Auferlegung von Kosten zu verzichten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 BGG). Eine Neuverlegung der Kosten der Vorinstanz erübrigt sich.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen, Dispositiv Ziffer 1, erster Satz, des angefochtenen Entscheides wird hinsichtlich der Steuerperiode 2010 aufgehoben und die Steuer für diese Periode auf Fr. 7'601.40 und die Steuerkorrektur zu Gunsten der ESTV auf Fr. 11'368.40 zuzüglich gesetzlich geschuldetem Verzugszins festgesetzt.

2.

Es werden keine Kosten erhoben.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 27. Juli 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Wyssmann