

BVGer A-3409/2010 vom 4. April 2011

Bundesverwaltungsgericht, 2011-04-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3409_2010

FR: TAF A-3409/2010 du 4 avril 2011

IT: TAF A-3409/2010 del 4 aprile 2011

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin Dienstleistungen aus dem Ausland bezog, hierfür aber keine Mehrwertsteuern deklarierte. Bei den bezogenen Dienstleistungen handelte sich um Marketingleistungen im Zusammenhang mit dem Produktvertrieb. Diesen Sachverhalt hat die ESTV im Rahmen der Kontrolle selber ermittelt. Zur Begründung der Aufrechnung der Dienstleistungsimporte führte die ESTV denn auch aus, ihrer Feststellung nach beschäftige die A._____ Ltd. (London) Mitarbeiter, die für die Beschwerdeführerin in London, Dubai, Bahrein und Montevideo den Markt betreuten; die Beschwerdeführerin übernehme die entsprechenden finanziellen Aufwendungen. Wenn die ESTV in der Vernehmlassung nun vorbringt, die Aussage, wonach es sich bei den bezogenen Dienstleistungen um Marketingleistungen handle, sei eine reine Parteibehauptung, handelt sie damit entweder widersprüchlich oder verwechselt die Frage des Steuerobjekts mit jener der Zuordnung von Eingangs- und Ausgangsleistungen. Widersprüchlich handelt sie, weil sie im Einspracheentscheid auf Seite 9 zuweilen selber ausführte, dass die fraglichen Zahlungen für die Marktbetreuung im Ausland - und damit im weitesten Sinne für Marketing - erfolgten. Eine Verwechslung der Frage des Steuerobjekts mit jener der Zuordnung von Eingangs- und Ausgangsleistungen liegt vor, wenn die ESTV aus einem allfällig mangelhaften Nachweis, wie die Eingangsleistung (und damit vorliegend eben das Steuerobjekt) verwendet wurde, auf eine ungenügende mehrwertsteuerliche Qualifikation desselben schliessen will, wie sie dies in der Vernehmlassung auf Seite 2 offensichtlich tut. Vorliegend ist einzig speziell, dass aufgrund des bei Dienstleistungsbezügen aus dem Ausland anwendbaren Reverse-Charge-Verfahrens aus Sicht des Steuerpflichtigen Eingangsleistungen und nicht Ausgangsumsätze besteuert werden (oben E. 2.1). Entgegen der offensichtlichen Ansicht der ESTV kann es nun durchaus sein, dass ihr der Nachweis des Steuerobjekts (und damit gleichzeitig eben auch der Nachweis vorsteuerbelasteter Eingangsleistungen) gelingt, die Beschwerdeführerin diese Eingangsleistung sodann aber nicht rechtsgenügend einem zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsatz zuordnen kann. Wie es sich damit vorliegend verhält ist - wie erwähnt - aber nicht im Rahmen des Steuerobjekts, sondern bei der Frage des Vorsteuerabzugs (nachfolgend E. 5.3) zu klären. Nicht zulässig ist, dass beim Nachweis des Steuerobjekts von Marketingleistungen ausgegangen wird, bei der Zuordnung der Leistungen zu Ausgangsumsätzen die Qualifikation als Marketingleistungen aber wieder in Frage gestellt wird. Im Zusammenhang mit dem Steuerobjekt strittig bleibt damit einzig, ob grenzüberschreitende Zahlungen zwischen Konzerngesellschaften bzw. Zahlungen an Betriebsstätten mehr-

wertsteuerlich überhaupt relevant sein können. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist festzuhalten, dass sie es sind, da der grenzüberschreitende Leistungsaustausch zwischen einer Betriebsstätte und dem Sitz der Gesellschaft als Ausenumsatz gilt (oben E. 2.3).

E. 1.2

Nachdem das Steuerobjekt nachgewiesen ist, gilt es nun zu klären, ob darauf lastende, d.h. von der ESTV aufgerechnete Vorsteuern, zum Abzug gebracht werden können. Dies ist dann der Fall, wenn die Eingangsleistungen steuerbaren oder -befreiten Ausgangsumsätzen zugewiesen werden können. Dies nachzuweisen obliegt der Beschwerdeführerin (oben E. 4.4). Es trifft zwar zu, dass die Beschwerdeführerin praktisch nur zweierlei Umsätze, nämlich ausgenommene (Zinsen bzw. Finanzerträge) und steuerbefreite (Dienstleistungsexporte) erzielte. Daraus den Schluss zu ziehen, sämtliche aufgerechneten Eingangsleistungen seien zwingend den steuerbefreiten Umsätzen zuzurechnen und der Vorsteuerabzug sei vollständig zu gewähren, wäre aber - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - zu kurz gegriffen. Es wäre nämlich durchaus möglich, dass die aufgerechneten Eingangsumsätze (Marketingleistungen) anderweitig als für befreite Umsätze, so zum Beispiel für Nichtumsätze, verwendet wurden. Die ESTV verlangte von der Steuerpflichtigen denn auch zu Recht den Nachweis, in welchem Umfang die aufgerechneten Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland den befreiten Umsätzen zuzuordnen sind. Die Beschwerdeführerin hätte diesen Nachweis mit weiteren Angaben, etwa zu ihrem Vertriebsnetz, ohne Weiteres erbringen können. Angesichts des Umfangs der fraglichen Leistungen durfte die ESTV zu Recht davon ausgehen, dass Unterlagen bestehen oder zumindest begründet werden kann, weshalb nicht. Dies, zumal die Marketingleistungen wohl nicht nur mehrwertsteuerlich relevant waren.

E. 1.3

Erst im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und auch hier erst nach Eingang der Vernehmlassung der ESTV legte die Beschwerdeführerin die im Sinne von Art. 32 Abs. 2 VwVG ausschlaggebend erscheinenden Beweismittel ins Recht. Deren Qualifikation als ausschlaggebend rechtfertigt sich vorliegend deshalb, weil die ESTV noch in der Vernehmlassung ausdrücklich die Vorlage solcherlei Beweise verlangt und die Gewährung des Vorsteuerabzugs davon abhängig gemacht hat. Wenn auch spät, so ist die Beschwerdeführerin nunmehr ihrer Obliegenheit, Nachweise für die Verwendung der aufgerechneten Eingangsleistungen vorzulegen, nachgekommen. Mit den eingereichten Unterlagen lassen sich die fraglichen Eingangsleistungen denn auch ohne Weiteres dem befreiten Umsatz zuweisen. Sie zeigen nämlich, dass die Beschwerdeführerin während den im Streit liegenden Steuerperioden der B. _____ in Bahrain, der C. _____ in Montevideo, der D. _____ in Dubai und der A. _____ Ltd. in London Marketingleistungen weiterbelastete. Dass es sich bei den vorgelegten «Credit Notes» um nachträglich angefertigte Beweismittel handelt, ist schon deshalb nicht anzunehmen, weil die Beschwerdeführerin bereits zusammen mit der Beschwerdeschrift ans Bundesverwaltungsgericht die gleiche Art Unterlagen, allerdings die Steuerperioden 2005/2006 betreffend, einreichte. Somit lassen sich die aus dem Ausland bezogenen Marketingleistungen, auf welchen die ESTV Mehrwertsteuern aufrechnete, ohne Weiteres dem steuerbaren (befreiten) Umsatz zuweisen. Sie gehören damit zu den abziehbaren Vorsteuern. Das späte Einreichen der entscheidenden Beweismittel durch die Beschwerdeführerin ist bei der Kostenverlegung zu würdigen (nachfolgend E. 7). 2.

E. 1.4

Gemäss Art. 37 VGG richtet sich das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt. Damit ist auch Art. 32 Abs. 2 VwVG zu beachten, wonach verspätete Parteivorbringen, die ausschlaggebend erscheinen, trotz Verspätung berücksichtigt werden können. Der Begriff der Verspätung ist weit zu verstehen; es fallen auch verfrüht oder unaufgefordert eingereichte Stellungnahmen darunter (Bernhard Waldmann/Jürg Bickel, in: Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Zürich 2009, Art. 32 N 14). Nun statuiert Art. 2 Abs. 1 VwVG für das Steuerverfahren insofern eine Ausnahme, als dass die genannte Regelung von Art. 32 Abs. 2 VwVG auf Steuerverfahren keine Anwendung findet. Das (neue) MWSTG macht von der Ausnahme wiederum eine Ausnahme und hält in Art. 81 Abs. 1 fest, dass Art. 2 Abs. 1 VwVG auf das Mehrwertsteuerverfahren keine Anwendung finde. Das Bundesverwaltungsgericht hat Art. 81 MWSTG ausdrücklich und wiederholt unter die von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anvisierten, sofort anwendbaren Verfahrensbestimmungen subsumiert (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 2998/2009 vom 11. November 2010 E. 1.2 und A 5078/2008 vom 26. Mai 2010 E. 2.1; Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, Basel 2009, S. 1235, N 670). Damit ist festzuhalten, dass Art. 32 Abs. 2 VwVG im vorliegenden Mehrwertsteuerverfahren anwendbar ist und folglich auch verspätete Vorbringen oder Beweiseingaben, soweit sie ausschlaggebend erscheinen, berücksichtigt werden können. Ein entsprechendes Verhalten der Parteien wird jedoch bei der Kostenverlegung mit einbezogen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1374/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4).

E. 2.1

Bleibt zu klären, ob der Beschwerdeführerin die Anwendung der 0.02%-Pauschale zu gewähren ist. Ihr obliegt der Beweis dafür, dass die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt waren (oben E. 4.6). In den im Streit liegenden Steuerperioden waren zwei unterschiedliche Praxen anwendbar (oben E. 3.5).

E. 2.1.1

Als Nebentätigkeit galt bis am 31. Dezember 2000 eine Aktivität, die nicht dem hauptsächlichen Geschäfts- bzw. Unternehmenszweck entsprach (oben E. 3.5). Obwohl der Zweck der Beschwerdeführerin gemäss Eintrag im Handelsregister unter anderem auch das Gewähren von Darlehen war (oben Bst. A), kann dies mit Blick auf die tatsächlich erzielten Umsätze der Steuerpflichtigen entgegen der Ansicht der ESTV weder qualitativ noch quantitativ als hauptsächlicher Geschäfts- bzw. Unternehmenszweck bezeichnet werden. So erzielte die Beschwerdeführerin gemäss Korrekturabrechnung etwa für das Jahr 2000 einen Umsatz aus «Export von Gegenständen und Dienstleistungen, Leistungen im Ausland» (Ziff. 040 der Korrekturabrechnung) von Fr. 444'927'192.-- und einen «von der Steuer ausgenommenen Umsatz» (Ziff. 043 der Korrekturabrechnung) von Fr. 46'224'537.--. Bei einem Gesamtumsatz von Fr. 491'151'639.-- (Ziff. 050 der Korrekturabrechnung) machten die ausgenommenen Umsätze (Zinseinnahmen) damit gerade mal 9.4% aus. Die von der ESTV aufgestellte Voraussetzung für das Vorliegen einer Nebentätigkeit (Aktivität, die nicht dem hauptsächlichen Geschäfts- bzw. Unternehmenszweck entspricht) war demnach erfüllt. Dies betrifft, wie gesagt, die Zeit vor dem 31. Dezember 2000.

E. 2.1.2

Ab dem 1. Januar 2001 war nicht mehr der hauptsächliche Geschäfts- bzw. Unternehmenszweck ausschlaggebend, es galt eine Aktivität als Nebentätigkeit, wenn die ausschliesslich damit erzielten Einnahmen nicht mehr als 10% des jährlichen Gesamtumsatzes ausmachten (oben E. 3.5). Die Beschwerdeführerin behauptet solches, belegt es aber nicht. Während sich den Akten noch entnehmen lässt, dass im Jahr 2001 die Zinserträge unter der Grenze von 10% lagen, ist dies für das Jahr 2002 bereits nicht mehr nachgewiesen. An sich hätte die Beschwerdeführerin diesen Nachweis erbringen müssen. Da sie dies nicht tat, wäre ihr für die Zeit ab dem 1. Quartal 2002 bis und mit 3. Quartal 2004 die Verwendung der 0.02%-Pauschale zu verweigern. Allerdings kann der Beschwerdeführerin aus dieser Unterlassung deshalb kein Nachteil erwachsen, weil die ESTV noch im Einspracheentscheid vom 30. März 2010 ausführte, die Anwendung der per 1. Juli 2005 erfolgten Praxisänderung gelte für sämtliche damals (1. Juli 2005) pendenten und damit auch für das vorliegende Verfahren. Mit anderen Worten war der Nachweis der Einhaltung der 10%-Grenze im Verfahren vor der ESTV gar nicht Prozessthema, weil die ESTV diese Grenze offenbar nicht mehr für beachtlich hielt. Für die Beschwerdeführerin bestand somit kein Anlass, Entsprechendes zu beweisen. Jedoch hat das Bundesverwaltungsgericht (oben E. 3.5 in fine) die Frage der rückwirkenden Anwendbarkeit der hier strittigen 0.02%-Pauschale gerade anders beantwortet als die ESTV dies tut. Ob die Beschwerdeführerin den Nachweis, die 10%-Grenze sei eingehalten, nicht erbrachte, weil die ESTV die Grenze auch für vor dem 1. Juli 2005 liegende Steuerperioden nicht mehr als relevant erachtete oder deshalb, weil sie den Nachweis nicht erbringen konnte, kann offenbleiben. Der Beschwerdeführerin ist in jedem Fall Gelegenheit zu geben, den Nachweis rechtsgenügend zu erbringen.

E. 2.2

Schliesslich will die ESTV mittels einer Berechnung aufzuzeigen, weshalb die Anwendung der 0.02%-Pauschale im vorliegenden Fall nicht «sachgerecht» sein soll. Für diesen Zweck zog die ESTV das Total der Finanzerträge der Beschwerdeführerin (Fr. 158'784'755.--) heran und multiplizierte dieses mit der 0.02%-Pauschale, woraus ein Betrag von Fr. 31'756.95 resultierte. Diesen Betrag rechnete die ESTV unter Anwendung der damaligen Steuersätze (7.5% respektive 7.6%) auf 100% und damit auf einen mutmasslichen Vorsteuerumsatz hoch (Ergebnis: Fr. 419'481.--). Danach setzte sie den so errechneten mutmasslichen Vorsteuerumsatz ins Verhältnis mit dem Total der ausgenommenen Umsätze (Finanzerträge; Fr. 158'784'755.--). Das so berechnete Verhältnis (mutmasslicher Vorsteuerumsatz geteilt durch Finanzertrag) betrug 0.26%. Analog berechnete die ESTV das Verhältnis zum Aufwand bei den zum Vorsteuerabzug berechtigenden (steuerbaren bzw. steuerbefreiten) Umsätzen. Sie zog dafür die übrigen Vorsteuerbeträge von Fr. 34'343'161.05 (entsprechend dem gesamten Vorsteuerbetrag von Fr. 34'374'918.-- abzüglich der zuvor für die ausgenommenen Umsätze mit der 0.02%-Pauschale berechneten Vorsteuern von Fr. 31'756.95) heran. Diesen Betrag rechnete die ESTV wiederum unter Anwendung der Steuersätze von 7.5% bzw. 7.6% auf 100% hoch, was einen Vorsteuerumsatz von Fr. 453'041'211.-- ergab. Diese Zahl stellte die ESTV ins Verhältnis mit dem vorsteuerabzugsberechtigenden (steuerbaren bzw. steuerbefreiten) Umsatz in der Höhe von Fr. 1'153'816'690.--. Dies ergab 39.26%. Wie diese Berechnung zeigen soll, dass die Anwendung der 0.02%-Pauschale vorliegend zu keinem sachgerechten Ergebnis führt, bleibt dem Bundesverwaltungsgericht verborgen. Die vorliegende Berechnung zeigt lediglich, dass im konkreten Fall für den steuerbaren bzw. steuerbefreiten Umsatz verhältnismässig mehr vorsteuerbelasteter Aufwand anfiel als für den

steuerausgenommenen Finanzertrag. Aus dieser Aussage den Schluss ziehen zu wollen, die Verwendung der 0.02%-Pauschale führe zu keinem sachgerechten Ergebnis, ist nicht haltbar, denn es ist in keiner Weise erstellt, dass der Grad der Vorsteuerbelastung von ausgenommenen und von steuerbaren bzw. steuerbefreiten Umsätzen in einem ähnlichen Verhältnis stehen müsste. Solches aufzuzeigen unterlässt die ESTV. Sodann ist in keiner Weise dargetan, weshalb die durch die ESTV vorliegend vorgenommene Kürzung um 0.2% - die im Übrigen soweit ersichtlich keiner gängigen Pauschale entspricht - sachgerechter sein soll als eine Kürzung um 0.02%. Der ESTV misslingt der ihr obliegende Nachweis, die von der Beschwerdeführerin verwendete 0.02%-Pauschale führe zu einem nicht sachgerechten Ergebnis. Es bleibt aber zu wiederholen, dass die Beschwerdeführerin für die Zeit vom 1. Quartal 2002 bis 3. Quartal 2004 noch den Nachweis zu erbringen hat, dass die ausgenommene Umsätze (Finanzerträge), 10% des Gesamtumsatzes nicht überstiegen. 3.

E. 3.1

Demnach ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen und der Entscheid der ESTV vom 30. März 2010 ist - soweit bestritten - aufzuheben. Die Sache wird zur Neuberechnung des Vorsteuerabzugs und der geschuldeten Mehrwertsteuern im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurückgewiesen. Bezüglich der Anwendung der 0.02%-Pauschale im 1. Quartal 2002 bis 3. Quartal 2004 hat die ESTV der Beschwerdeführerin Gelegenheit zu geben, den Nachweis der Einhaltung der entsprechenden Bedingungen (10%-Grenze) zu erbringen.

E. 3.2

Die Beschwerdeinstanz auferlegt in der Entscheidungsformel die Verfahrenskosten, bestehend aus Spruchgebühr, Schreibgebühren und Barauslagen, in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Keine Verfahrenskosten werden Vorinstanzen auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Einer obsiegenden Partei dürfen nur Verfahrenskosten auferlegt werden, die sie durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat (Art. 63 Abs. 3 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Eine solche Konstellation liegt vor, wenn die Beschwerdeführerin das Beschwerdeverfahren oder das vorinstanzliche Verfahren durch Verletzung von Mitwirkungspflichten unnötigerweise verursacht hat, etwa durch verspätetes Vorbringen relevanter Beweismittel, die zur Gutheissung der Beschwerde führen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 4417/2007 vom 10. März 2010 E. 5.1 mit Hinweisen; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N 4.52). Genauso verhält es sich hier. Die Beschwerdeführerin hätte die relevanten Beweise betreffend die Verwendung der aufgerechneten Eingangsleistungen ohne Weiteres bereits im Verfahren vor der Vorinstanz, jedenfalls aber vor Aufforderung der Vorinstanz zur Vernehmlassung, ins Recht legen können. Mit der pauschalen Aussage, die Beschwerde müsse auch ohne Vorlage schriftlicher Beweise gutgeheissen werden, verkannte die Beschwerdeführerin ihre Mitwirkungs- und Beweispflichten. Im Rahmen der gesamten Streitsumme betrug die Verweigerung des Vorsteuerabzugs für die aufgerechneten Eingangsleistungen etwa neun Zehntel. Die Verfahrenskosten im Umfang von total Fr. 22'000.-- sind daher der Beschwerdeführerin in der Höhe von neun Zehntel und damit im Betrag von Fr. 19'800.-- aufzuerlegen. Dieser Betrag ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Der Restbetrag von Fr. 2'200.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

E. 3.3

Die Beschwerdeinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei alsdann von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 VGKE). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere Auslagen der Partei (Art. 8 Abs. 1 VGKE). Die Parteien, die Anspruch auf Parteientschädigung erheben, und die amtlich bestellten Anwälte haben dem Gericht vor dem Entscheid eine detaillierte Kostennote einzureichen (Art. 14 Abs. 1 VGKE). Das Gericht setzt die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtlich bestellten Anwälte auf Grund der Kostennote fest. Wird keine Kostennote eingereicht, so setzt das Gericht die Entschädigung auf Grund der Akten fest (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Der Stundenansatz beträgt für Anwälte mindestens Fr. 200.-- und höchstens Fr. 400.-- (ohne Mehrwertsteuer). Parteikosten gelten dann als notwendig, wenn sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung unerlässlich erscheinen (BGE 131 II 200 E. 7.2). Auch im Rahmen der Berechnung der Parteientschädigung ist eine Verletzung von Verfahrenspflichten zu berücksichtigen (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1527/2006 vom 6. März 2008 E. 6.2). Die Beschwerdeführerin hat dem Bundesverwaltungsgericht keine Kostennote eingereicht. In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 VGKE wird deshalb aufgrund der Akten entschieden, zumal angesichts der erwähnten klaren reglementarischen Grundlagen auf eine Aufforderung zur Einreichung einer detaillierten Kostennote verzichtet werden muss (Abschreibungsentscheid des Bundesverwaltungsgerichts A 8524/2007 und A 8526/2007 vom 14. April 2008). Die notwendigen Kosten werden auf Fr. 10'000.-- (Mehrwertsteuern inbegriffen) festgesetzt, wobei damit neben dem Streitwert auch der Wichtigkeit der Streitsache sowie ihrer Schwierigkeit hinreichend Rechnung getragen ist. Aufgrund des Verhaltens der Beschwerdeführerin (zu spätes Einreichen der entscheidenden Beweismittel) wird auch hierbei - analog der Verlegung der Verfahrenskosten - eine Kürzung um neun Zehntel vorgenommen. Die ESTV ist daher zu verpflichten, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von insgesamt Fr. 1'000.-- (Mehrwertsteuern inbegriffen) auszurichten.

E. 3.4

Gemäss der von der ESTV als gesetzlich bzw. effektiv bezeichneten Methode erfolgt die Kürzung primär nach dem Verhältnis der effektiven Verwendung. Dabei sind zuerst sämtliche Aufwendungen und Investitionen aufgrund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen, wobei für jeden einzelnen Gegenstand und jede Dienstleistung soweit möglich aufgrund von betriebswirtschaftlichen, sachgerechten Kriterien eine direkte Zuordnung vorzunehmen ist. Soweit eine direkte Zuordnung zu abzugsberechtigenden und nicht abzugsberechtigenden Umsätzen nicht möglich ist, muss die Zuordnung mit Hilfe von Schlüsseln erfolgen, welche auf betrieblich-objektiven Kriterien beruhen (z.B. Fläche, Volumen, Umsätze, Lohnsumme). Weil die gesetzliche Methode oft als wenig praktikabel erscheint bzw. dem Steuerpflichtigen unverhältnismässig hohen Aufwand verursacht, sieht die Praxis der ESTV die Möglichkeit vor, den Vorsteuerabzug anhand von Pauschalmethoden zu kürzen (Art. 47 Abs. 3 aMWSTV; Art. 58 Abs. 3 aMWSTG; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.7 mit Hinweisen, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010; zu den einzelnen Pauschalmethoden vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A

1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.5).

E. 3.5

Schliesslich sah bzw. sieht die Praxis der ESTV weitere Vereinfachungen vor, etwa eine Vorsteuerabzugskürzung für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur um pauschal 0.02% der von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Umsätze wie Zinseinnahmen und Verkauf von Wertpapieren (Merkblatt Nr. 24 vom 15. Dezember 1995, «Vereinfachungen für die Vorsteuerkorrektur bei von der Steuer ausgenommenen Umsätzen aus Nebentätigkeiten», Ziff. 3.2; Merkblatt Nr. 08 vom 1. Dezember 2001, «Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung», Ziff. 4.3 [Kurzfassung der Spezialbroschüre Nr. 06 vom 1. Dezember 2001]). Die erwähnte 0.02%-Pauschale konnte vom Steuerpflichtigen bisweilen dann zur Anwendung gebracht werden, wenn die ausgenommenen Umsätze aus einer sog. Nebentätigkeit resultierten. · Als Nebentätigkeit galt für vorliegende Zwecke bis am 31. Dezember 2000 im Wesentlichen eine Aktivität, die nicht dem hauptsächlichen Geschäfts- bzw. Unternehmenszweck entsprach (erwähntes Merkblatt Nr. 24, Ziff. 2). · Ab dem 1. Januar 2001 galt eine Aktivität dann als Nebentätigkeit, wenn die ausschliesslich mit der Nebentätigkeit erzielten Einnahmen nicht mehr als 10% des jährlichen Gesamtumsatzes betragen (erwähnte Spezialbroschüre Nr. 06, Ziff. 1.3). · Auf den 1. Juli 2005 hin änderte die ESTV ihre Praxis erneut (vgl. die ab dem 1. Januar 2008 geltende Version der Spezialbroschüre Nr. 06, Ziff. 1.3.1). Die Vereinfachung mittels 0.02%-Pauschale wurde nun auch in Fällen zugelassen, in denen sich die Umsätze aus den qualifizierenden Tätigkeiten auf mehr als 10% des jährlichen Gesamtumsatzes beliefen. Als Voraussetzungen galt neu nur noch, dass die Anwendung der Pauschale nicht zu einem offensichtlichen Steuervor- oder -nachteil führt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.7.2). Das Bundesverwaltungsgericht lehnte es ab, die eben dargestellten Praxisänderungen jeweils rückwirkend, d.h. auf vor dem 1. Januar 2001 bzw. vor dem 1. Juli 2005 eingetretene Sachverhalte, anzuwenden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 3.2 mit Hinweisen; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, a.a.O., S. 767, N 288).

E. 3.6

Festzuhalten bleibt bei alledem, dass es sich bei den dargestellten Praxen der ESTV in keiner Art und Weise um für das Bundesverwaltungsgericht verbindliches Recht handelt (vgl. André Moser/Michael Beusch/ Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N 2.173 f.). Verwaltungsverordnungen (Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind nur, aber immerhin, Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 4.1; Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in Der Schweizer Treuhänder 2005 S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Michael Beusch, in: Zweifel/ Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/ Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, Art. 102 N 15 ff.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung denn auch mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als

es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (BGE 126 II 275 E. 4, BGE 123 II 16 E. 7a; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 3.3, Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 28. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.125 E. 3b mit Hinweisen).

E. 3.7

Bietet die ESTV in ihrer publizierten Praxis eine Vereinfachung in Form einer Pauschale an und beruft sich der Steuerpflichtige darauf, sind dabei zudem wie generell beim Verwaltungshandeln die vom Bundesgericht entwickelten Grundsätze des Vertrauensschutzes zu beachten (zu den entsprechenden Voraussetzungen statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 3198/2009 vom 2. September 2010 E. 2.6 mit Hinweisen). Die ESTV kann deshalb dem Steuerpflichtigen die Anwendung einer von ihr angebotenen Praxis - sofern alle Bedingungen erfüllt sind - grundsätzlich nicht verweigern. Einzugehen bleibt jedoch auf die Frage, wer den Nachweis zu erbringen hat, dass die Bedingungen erfüllt sind (nachfolgend E. 4.6).

E. 4.1

Die für die Entscheidfindung vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb von der Untersuchungsmaxime beherrscht (vgl. den neu direkt anwendbaren Art. 12 VwVG [oben E. 1.4]). Die Behörde, die einen Entscheid treffen muss, hat den Sachverhalt von sich aus abzuklären. Sie muss die für das Verfahren notwendigen Sachverhaltsunterlagen beschaffen und die rechtlich relevanten Umstände abklären sowie darüber ordnungsgemäss Beweis führen. Art. 12 VwVG beinhaltet gewissermassen eine «behördliche Beweisführungspflicht». Der Untersuchungsgrundsatz wird allerdings dadurch relativiert, dass den Beteiligten Mitwirkungspflichten auferlegt werden. Wo der Untersuchungsgrundsatz endet und die Mitwirkungspflicht beginnt, lässt sich nicht in allgemeiner Weise festlegen. Ihr Verhältnis ist anhand des anwendbaren Verfahrenserlasses zu bestimmen. Hat eine der Untersuchungsmaxime unterworfenen Behörde den Sachverhalt nicht von Amtes wegen abgeklärt oder hat sie dies nur unvollständig getan, bildet dies einen Beschwerdegrund nach Art. 49 Bst. b VwVG (BVGE 2009/60 E. 2.1.1 mit Hinweisen).

E. 4.2

Der Untersuchungsgrundsatz gilt auch im Steuerrecht. Im Sinne eines Vorbehalts aber nahm Art. 2 Abs. 1 VwVG die Steuerverfahren insbesondere vom Anwendungsbereich von Art. 12 VwVG aus (oben E. 1.4). Nach dem Willen des historischen Gesetzgebers sollte das Steuerverfahren vorbehalten bleiben, «soweit das normale Verwaltungsverfahren für die Steuerverwaltung nicht passt und das Bundessteuerrecht ein abweichendes, besser auf ihre Bedürfnisse zugeschnittenes Verfahren kennt» (Botschaft des Bundesrates vom 24. September 1965 über das Verwaltungsverfahren, BBl 1965 II 1361; Peter Saladin, Das Verwaltungsverfahren des Bundes, Basel 1979, N 9.311). Diesbezüglich ist zu beachten, dass im Mehrwertsteuerrecht das Selbstveranlagungsprinzip gilt (zum Ganzen: BVGE 2009/60 E. 2.1.2 mit Hinweisen).

E. 4.3

Wie sich allfällige Zweifel nach abgeschlossener Sachverhaltsermittlung auf den Entscheid der Behörde auswirken, wird weder im VwVG noch im Mehrwertsteuerrecht geregelt. Für die (materielle) Beweislast ist deshalb auf Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) zurückzugreifen. Gemäss dem darin verankerten Rechtsprinzip trägt derjenige den Nachteil der «Nichtnachweislichkeit» einer Tatsache, der aus ihr Rechte ableiten wollte (BVGE 2009/60 E. 2.1.3 mit Hinweisen). Im Steuerrecht gilt damit, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während dem Steuerpflichtigen der Nachweis jener Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Urteil des Bundesgerichts 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; statt vieler: BVGE 2009/60 E. 2.1.3 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 8. Juni 2006, veröffentlicht in VPB 70.85 E. 2e; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454).

E. 4.4

Der Grundsatz, dass die Steuerbehörde steuerbegründende oder steuererhöhende und der Steuerpflichtige steuermindernde oder steueraufhebende Tatsachen zu beweisen hat, bedeutet auch, dass der Steuerpflichtige in aller Regel die Folgen nicht bewiesener Vorsteuern trägt (zu den Anforderungen an den Vorsteuernachweis statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1546/2006 vom 30. April 2008 E. 2.6, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_430/2008 vom 18. Februar 2009 E. 3.3). Ebenso trägt der Steuerpflichtige die Beweislast bezüglich des Nachweises, dass die vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen für steuerbare Ausgangsumsätze verwendet wurden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1373/2006 vom 16. November 2007 E. 3.1 mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2003 E. 3.4). An diesen Nachweis stellt die Rechtsprechung allerdings keine hohen Anforderungen. So ist nicht zwingend, dass der Steuerpflichtige schriftliche Beweise vorlegt, was im Übrigen in vielen Fällen ohnehin nicht möglich ist, da kaum für jede vorsteuerbelastete Eingangsleistung schriftlich dokumentiert werden kann, wie und in welchem Umfang sie in einen steuerbaren, ausgenommen oder befreiten Umsatz oder in einen Nichtumsatz geflossen ist.

E. 4.5

So war im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 3.3 die Zuweisung von Werbeaufwand strittig. Die ESTV erachtete diesen zumindest teilweise «als nicht geschäftsmässig begründet», da die fraglichen Inserate politische Stellungnahmen beinhalteten und nach Ansicht der ESTV nicht als Werbung für die steuerbare Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen dienten. Das Bundesverwaltungsgericht setzte sich im erwähnten Fall mit den vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen einzeln auseinander und wog ab, ob sie einer steuerbaren Tätigkeit zuzuschreiben waren oder nicht. Schriftliche Beweise wurden dabei - abgesehen von den Vorsteuerbelegen - keine verlangt. Dennoch kann der Nachweis, dass zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung ein Zusammenhang besteht, wohl regelmässig nur gelingen, wenn Art und Umfang der Eingangs- wie auch der Ausgangsleistung mindestens ansatzweise bekannt und dokumentiert sind. Insofern wirken sich die hohen Anforderungen, die das Mehrwertsteuerrecht an den Nachweis der Vorsteuern stellt, indirekt eben doch auf den Nachweis der Verwendung aus.

E. 4.6

Im Zusammenhang mit der Verteilung der Beweislast bleibt zu klären, wer - der Steuerpflichtige oder die ESTV - den Nachweis erbringen muss, dass die Voraussetzungen für die Verwendung einer von der ESTV angebotenen Pauschale erfüllt sind. Das Kriterium zur Bestimmung, wer beweisbelastet ist, bildet auch hier die Frage, wer aus der behaupteten Tatsache Rechte ableiten will. In erster Linie ist es der Beschwerdeführer, der sich mittels Pauschale einen Teil des administrativen Aufwands ersparen kann. Gleichzeitig ändert die Verwendung der Pauschale nichts an seiner Pflicht, ordnungsgemäss Buch zu führen (Art. 47 aMWSTV; Art. 58 aMWSTG). Schliesslich hat die Rechtsprechung festgehalten, dass die ESTV berechtigt ist, an die Anwendung von Pauschalen gewisse Bedingungen zu stellen. Aufgrund dessen obliegt der Nachweis, dass die Bedingungen für die Anwendung einer von der ESTV angebotenen Pauschale erfüllt sind, regelmässig dem Steuerpflichtigen.

E. 4.7

Gleich entschied das Bundesverwaltungsgericht im Übrigen in BVGE 2007/25. Es kam im konkreten Fall zum Schluss, der Nachweis, die sog. «2'000/5'000 km-Praxis» könne angewendet werden, habe der Steuerpflichtige zu erbringen. Bei der erwähnten Praxis ging es um die Abgrenzung, ob gebrauchte Motorfahrzeuge noch «als zum Verkauf bezogen» galten und damit zur Anwendung der Margenbesteuerung berechtigten (erwähntes Urteil E. 2.3.2). Auf Grund der Tatsache, dass der Betroffene die Einhaltung der von der ESTV festgelegten Grenze von 2'000 bzw. 5'000 km nicht «auf irgend eine Weise» belegen konnte, wurde ihm die Anwendung der Praxis verweigert (erwähntes Urteil E. 7.2.2 in fine).

1.

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