

BVGer BVGE 2009/60 vom 5. November 2009

Bundesverwaltungsgericht, 2009-11-05, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_BVGE_2009_60

FR: TAF BVGE 2009/60 du 5 novembre 2009

IT: TAF BVGE 2009/60 del 5 novembre 2009

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1

Weichen die Ergebnisse einer formell richtigen Buchhaltung erheblich von den Erfahrungszahlen ab und wird ihre materielle Richtigkeit von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) angezweifelt, so muss untersucht werden, ob besondere Verhältnisse vorliegen, welche die Abweichung zu erklären vermögen. Dabei haben sowohl die ESTV als auch die gegebenenfalls steuerpflichtige Person mitzuwirken (E. 2.1.1, 2.1.2 und 2.8.3).

E. 2

Bei einer Ermessensveranlagung hat die ESTV zu begründen, weshalb und inwieweit sie den zu beurteilenden Sachverhalt mit ihren Erfahrungszahlen für vergleichbar hält. Unter Wahrung der Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse anderer Steuerpflichtiger hat die gegebenenfalls steuerpflichtige Person das Recht, Einsicht in die Erfahrungszahlen zu nehmen (E. 2.8.4, 2.8.5).

E. 2.2

Der verfassungsrechtlich in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) garantierte und in den Art. 2633 VwVG exemplarisch konkretisierte Grundsatz des rechtlichen Gehörs beinhaltet das Recht der Privaten, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit ihrem Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkten Stellung nehmen zu können. Der Anspruch auf rechtliches Gehör dient einerseits der Sachaufklärung und stellt andererseits zugleich ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Parteien dar (BGE 130 II 425 E. 2.1, BGE 129 I 236 E. 3.2, BGE 125 I 219 E. 9b; BVGE 2007/30 E. 5.6; Urteil des BVGer A-5738/2007 vom 17. Januar 2008 E. 3.1, Urteil des BVGer A-1349/2006 vom 22. Mai 2007 E. 2.9; für die Lehre vgl. etwa ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 1672 f.).

E. 2.2.1

2.3 (...)

E. 2.4

(Prinzip der Selbstveranlagung [Art. 46 MWSTG von 1999])

E. 2.5.1

Zu den Obliegenheiten der steuerpflichtigen Person gehört insbesondere die Buchführungspflicht (vgl. dazu die Urteil des BGer 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.1, Urteil des BGer 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1 f.). Gemäss Art. 58 Abs. 1 MWSTG von 1999 hat die Mehrwertsteuerpflichtige ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die mehrwertsteuerliche Buchführungspflicht knüpft nach dem klaren Wortlaut von Art. 58 Abs. 1 MWSTG von 1999 und sachgerechterweise an eine bestehende Mehrwertsteuerpflicht an (« Die steuerpflichtige Person ... »). Insofern missverständlich, da logisch nicht denkbar, ist damit die Aussage, das Mehrwertsteuerrecht gebiete die Führung von Geschäftsbüchern im oben erwähnten Sinn schon betreffend Feststellung der Steuerpflicht, besteht doch vor Entstehung der Steuerpflicht eben gerade noch keine steuerpflichtige Person, welche unter den Anwendungsbereich von Art. 58 Abs. 1 MWSTG von 1999 fallen könnte. Da indessen die Selbstveranlagung auch die Anmeldepflicht umfasst (Art. 56 MWSTG von 1999), sind auch Unternehmerinnen und Unternehmer, die noch nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, gehalten, durch geeignete Massnahmen periodisch zu überprüfen, ob sie der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen (Urteil des BVGer A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 2.4.1, Urteil des BVGer A-1544/2006 vom 11. September 2008 E. 3.2 mit Hinweisen).

E. 2.5.2

(Vorgaben der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] betreffend die Buchführungspflicht)

E. 2.6

(Voraussetzungen der Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen [Art. 60 MWSTG von 1999])

E. 2.7

(Vornahme der Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen [Art. 60 MWSTG von 1999])

E. 2.8

Die ESTV zieht bei ihrer Arbeit Erfahrungszahlen heran, sei es im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der Ermessensveranlagung oder sei es für die Vornahme der Schätzung. Nach der Rechtsprechung ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.1, 4.2; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d.aa).

E. 2.8.1

Erfahrungszahlen sind Ergebnisse, die aus zuverlässigen Buchhaltungen gewonnen und nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten statistisch verarbeitet werden. Sie sind keine Rechtssätze und auch keine Beweismittel (solange sie nicht z. B. durch ein Sachverständigengutachten erwiesen sind), die den Geschäftsbüchern gleichgestellt wären (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [« dealing at arm's length »], in ASA 77 S. 658 ff., 665, 679 mit Hinweisen).

E. 2.8.2

Erfahrungszahlen drücken Gesetzmässigkeiten in den Verdienstverhältnissen einzelner Branchen aus. Diese Funktion kommt ihnen aber nur dann zu, wenn sie auf einer sicheren Grundlage beruhen (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a. a. O., S. 679). Sollen Erfahrungswerte Aufschluss über durchschnittliche Umsatzziffern geben, müssen sie deshalb breit abgestützt sein und sollten nebst der Betriebsstruktur und den regionalen Gegebenheiten auch die Betriebsgrösse berücksichtigen (HANS GERBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in: Steuer Revue 1980, S. 307, 312 f.; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in ASA 69 S. 512, 553). Mit anderen Worten müssen sie aufgrund umfassender, repräsentativer, homogener und aktueller Stichproben gewonnen werden. Das verlangt, dass sie aufgrund einer genügenden Anzahl von Fällen ermittelt werden müssen. Der Stichprobenumfang lässt sich nicht in einer absoluten Zahl bestimmen, welche für alle Branchen gültig wäre. Die Wahl der Stichproben darf nicht einseitig nur günstige oder ungünstige Verhältnisse betreffen. Sie muss alle Verhältnisse in angemessener Anzahl umfassen, um repräsentative Ergebnisse ermitteln zu können (ZWEIFEL/HUNZIKER, a. a. O., S. 679; vgl. hierzu auch Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 4e/bb/bbb).

E. 2.8.3

Statistische Erfahrungszahlen machen keine eindeutige Aussage über alle zu erwartenden Fälle. Es ist deshalb durchaus möglich, dass aus besonderen Gründen des Einzelfalls von den Erfahrungswerten abgewichen werden muss. Wird bei erheblicher Abweichung des Ergebnisses der formell richtigen Buchhaltung von der Erfahrungszahl deren materielle Richtigkeit angezweifelt, muss somit abgeklärt werden, ob beim Steuerpflichtigen bzw. bei derjenigen Person, deren Steuerpflicht fraglich ist, besondere Verhältnisse vorliegen, welche diese Abweichung erklären (Begründung der Abweichung). Bei dieser Abklärung haben sowohl die Steuerbehörde als auch die (allenfalls) steuerpflichtige Person mitzuwirken. Die Untersuchungspflicht (E. 2.1.1, 2.1.2) fordert von der Behörde, dass sie den Gründen für die Abweichung nachgeht. Denn diese kennt die Erfahrungszahlen, deren Zustandekommen und Erhebungsbasis. Die Steuerbehörde hat dabei mit der steuerpflichtigen Person zusammenzuwirken. Die Mitwirkungspflicht (E. 2.1.2, 2.1.4) verlangt von der (gegebenenfalls) pflichtigen Person zu begründen, warum ihre Buchhaltung von derjenigen anderer Unternehmen derselben Branche abweicht, da sie die besonderen Umstände ihrer Unternehmung besser kennt und daher am besten eine Erklärung für die erhebliche Abweichung liefern kann (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a. a. O., S. 682 f.). Diese Abklärung der möglichen Abweichungsgründe bildet Bestandteil der Untersuchungspflicht und der Beweiswürdigung und ist nicht Gegenstand eines vom Steuerpflichtigen bzw. von der Person, deren Steuerpflicht noch nicht feststeht, zu erbringenden Gegenbeweises. Grundsätzlich ist der (allenfalls) steuerpflichtigen Person der Gegenbeweis erst dann zuzumuten, wenn sich die Behörde eine offensichtliche Abweichung der formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung von überzeugenden Erfahrungszahlen trotz Erfüllung ihrer Untersuchungspflicht nicht oder nicht genügend erklären kann. Wird aber ohne nähere Untersuchung der konkreten Umstände, allein aufgrund der erheblichen Abweichung von den Erfahrungszahlen vermutet, die Buchhaltung sei materiell unrichtig und nicht ordnungsgemäss, wird der (gegebenenfalls) steuerpflichtigen Person nicht nur die Gegenbeweislast zugeschoben, sondern auch deren rechtliches Gehör (E. 2.2) verletzt (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a. a. O., S. 684).

E. 2.8.4

Damit die (gegebenenfalls) steuerpflichtige Person ihrer Mitwirkungspflicht überhaupt nachkommen kann, obliegt der Steuerbehörde ausserdem die Pflicht, ihr die Grundlagen der Erfahrungszahlen kundzugeben (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a. a. O., S. 682 f. mit zahlreichen Hinweisen). Dies folgt aus der Begründungspflicht (...). Die Behörde hat dem Steuerpflichtigen die Art und Weise, wie die Ermessensveranlagung zustande gekommen ist - beinhaltend auch die Zahlen und Erfahrungswerte, bekannt zu geben. Sie hat zu erläutern, dass die zum Vergleich herangezogenen Betriebe nicht nur der gleichen Branche entstammen wie das eingeschätzte (gegebenenfalls) steuerpflichtige Unternehmen, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sind, wie zum Beispiel betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 4e/bb/aaa mit Hinweis). Nur so ist es der steuerpflichtigen Person möglich, die Veranlagung sachgerecht anzufechten (vgl. Urteil des BGER 2A.284/2000 vom 5. Dezember 2000 E. 3 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 4e/bb/bbb]). Da es sich bei Erfahrungszahlen prinzipiell um Durchschnittswerte handelt, dürfen sie im Einzelfall nicht lediglich in schematischer Weise angewendet werden (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 4e/bb/bbb). In Ausübung des pflichtgemässen Ermessens muss bei der Anwendung von Erfahrungszahlen deshalb deren Streubreite (zwischen Maximal- und Minimalwert) beachtet werden, wenn eine den individuellen Verhältnissen gerecht werdende Schätzung erfolgen soll (vgl. Urteile des BGER vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in ASA 52 S. 234 E. 4; Urteil des BVGer A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 6.3). Inwiefern die Verwaltung ihr Ermessen ausgeübt hat, ist in der Entscheidungsbegründung darzulegen.

E. 2.8.5

Die steuerpflichtige Person hat sodann - auf entsprechendes Gesuch hin (...) - das Recht, unter Berücksichtigung des Steuergeheimnisses, Einsicht in die Erfahrungszahlen zu nehmen. Der um Akteneinsicht ersuchenden Person darf mit Blick auf das Steuergeheimnis (vgl. für die Mehrwertsteuer Art. 55 MWSTG von 1999) nur soweit Einsicht in die zum Vergleich herangezogenen Daten und Zahlen gewährt werden, als diese anschliessend nicht bestimmten identifizierbaren Steuerpflichtigen zugeordnet werden können (BGE 105 Ib 181 E. 4b). Ausserdem dürfen durch die Gewährung der Akteneinsicht keine Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse anderer Steuerpflichtiger, auch nicht in anonymisierter Form, offenbart werden (vgl. Urteil des BGER 2A.651/2005 vom 21. November 2006 E. 2.6.2, 2.9.1). Inwiefern der steuerpflichtigen Person die Angaben für die Anfechtung der Ermessenstaxation hilfreich sein werden, ist dabei nicht entscheidend. Unerheblich ist auch, ob die steuerpflichtige Person über die Grundlagen der Nachbelastung informiert und ihr umfassend aufgezeigt worden ist, welche Aspekte bei der Umsatzaufrechnung einbezogen und wie die gesammelten Vergleichswerte angewandt wurden (Urteil des BGER 2A.651/2005 vom 21. November 2006 E. 2.9.3; vgl. zum Ganzen auch MARTIN KOCHER, Einsichtnahme auch in ein vertrauliches « Spezialdossier » der ESTV - Neue Rechtspraxis erlaubt vertiefte Akteneinsicht - noch ungeklärte Aufdeckungspflicht, in Der Schweizer Treuhänder 2007/3 S. 201 ff., insbes. E. 3.2.3).

E. 2.9.1

(Prüfungsbefugnis des BVGer)

E. 2.9.2

Das BVGer überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation - als Rechtsfrage - uneingeschränkt (statt vieler: Urteil des BVGer A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 5). (...)

E. 2.9.3

Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach den allgemeinen Beweislastregeln die ESTV beweibelastet (vgl. E. 2.1.3; Urteil des BVGer A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3, Urteil des BVGer A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4, Urteil des BVGer A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4; vgl. MOLLARD, a. a. O., S. 527). Gelangt das Gericht somit in freier Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, eine der beiden tatbestandsmässig vorausgesetzten Konstellationen von Art. 60 MWSTG von 1999 (E. 2.1.3) habe sich verwirklicht, so ist gemäss der objektiven Beweislastregel zu Ungunsten der ESTV zu entscheiden (vgl. Urteil des BVGer A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3, Urteil des BVGer A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4). Waren die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation im Einzelfall erfüllt und hat die ESTV damit zulässigerweise eine Schätzung nach Ermessen durchgeführt, obliegt es - in Umkehr der allgemeinen Beweislastregeln (E. 2.1.3) - der steuerpflichtigen Person, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (statt vieler: Urteil des BGer 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005 E. 5.4; Urteil des BVGer A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3, Urteil des BVGer A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.4). Sie kann sich gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung deshalb nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und sie hat auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (anstatt vieler: Urteil des BGer 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.3 unter Verweis auf MOLLARD, a. a. O., S. 559 und die dort zitierte Rechtsprechung; vgl. auch KOCHER, a. a. O., E. 3.3.2).

E. 3

(...)

E. 4.1

Vorliegend ist die Vorinstanz bei ihrer Sachverhaltsabklärung so vorgegangen, dass sie vom Beschwerdeführer explizit die « Bilanzen und Erfolgsrechnungen » sowie « Aufwand- und Ertragskonti » einverlangt hat. Nachdem sie in einer internen Kontrolle anhand der eingereichten « Erfolgsrechnung + Bilanz » der Jahre 2001 bis 2006 festgestellt hat, dass die dort ausgewiesenen Ergebnisse von ihren eigenen Erfahrungszahlen abwichen, schritt sie geradewegs zur Ermessenseinschätzung. Aufgrund ihrer Berechnungen, wonach der Beschwerdeführer den Mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz überschritt, trug sie diesen rückwirkend ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein und stellte die entsprechende Mehrwertsteuer am 31. Oktober 2007 mit einer Zahlungsfrist von 30 Tagen in Rechnung (...). Gleichentags teilte sie dem Beschwerdeführer mit: « Wir geben ihnen eine Frist von 30 Tagen, um zur vorliegenden Ergänzungsabrechnung Stellung zu nehmen, zum Beispiel mit dem Einreichen der Fahrtenschreiber, welche über die genaue Zahl der gefahrenen Kilometer Auskunft geben. Nach Ablauf dieser Frist werden wir für unsere Nachbelastung einen summarischen Entscheid erlassen. »

E. 4.2

Aus diesem Vorgehen erhellt, dass die ESTV von Amtes wegen keine weitergehenden Beweiserhebungen vornahm, indem sie z. B. zusätzliche Unterlagen (weitere Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere, sonstige Aufzeichnungen, wie z. B. die im Taxigewerbe zu führenden Kontroll-Karten der Verkehrsabteilung und die Tagesrapporte [Standblätter]) eingefordert hätte, um den Sachverhalt genauer zu erforschen und um sich auf diese Weise den rechtserheblichen Tatsachen anzunähern. Vielmehr überliess sie es dem Beschwerdeführer, die Sachverhaltsdarstellung der ESTV mit Beweismitteln seiner Wahl (vgl. Formulierung der ESTV: « zum Beispiel mit ... ») in Zweifel zu ziehen. Auch die Fahrtschreiber hat sie nicht von Amtes wegen zwingend eingefordert, obwohl gerade diese - wie die Vorinstanz selber erklärt - erlauben, die « genaue Zahl der gefahrenen Kilometer » festzustellen und also ein geeignetes und im Übrigen anerkanntes Beweismittel sind (vgl. dazu näher Urteil des BVGer A-6552/2007 und A-7166/2007 vom 19. Mai 2009 E. 5.2.2), um die tatsächlichen Umstände aufzuklären. Die Vorinstanz hat demnach davon abgesehen - in Zusammenwirkung mit dem Beschwerdeführer - den Gründen nachzugehen, warum dieser von den Erfahrungszahlen abweicht. Sie hat nicht untersucht, ob beim Beschwerdeführer allenfalls besondere Verhältnisse vorliegen, die diese Abweichung erklären könnten. Die Abklärung der Gründe für eine durchaus mögliche individuelle Abweichung vom statistischen Durchschnittswert bildet aber Bestandteil der Untersuchungspflicht und der Beweiswürdigung und ist nicht Gegenstand des vom Steuerpflichtigen zu erbringenden Gegenbeweises (E. 2.8.4). Gerade Letzteres hat die ESTV vorliegend aber bewirkt. Die Vorgehensweise der Vorinstanz hat dazu geführt, dass bereits in diesem Verfahrensstadium die Beweislast faktisch umgekehrt (E. 2.9.3) und dem Beschwerdeführer auferlegt wurde. Schon zu diesem Zeitpunkt oblag es aus Sicht der ESTV diesem, den Nachweis zu erbringen, dass die Ermessenseinschätzung fehlerhaft und er nicht steuerpflichtig ist. Dies, obwohl er gar keine näheren Kenntnisse der Grundlagen - namentlich etwa der Zusammensetzung der Erfahrungszahlen - für dieses Verwaltungshandeln hatte. Zwar gilt im Mehrwertsteuerrecht das Selbstveranlagungsprinzip (E. 2.4). Dieses entbindet die ESTV aber nicht von ihren Untersuchungspflichten (E. 2.1.2). Insbesondere bestreitet der Beschwerdeführer seine Mehrwertsteuerpflicht und aufgrund der im Verlaufe des Verfahrens eingereichten Beweismittel hat die ESTV den Beginn der subjektiven Steuerpflicht sowie die Steuerberechnung denn auch zu seinen Gunsten zweimal (erheblich) korrigieren müssen ([...] insgesamt wurde die Steuerforderung um über die Hälfte [...] reduziert und die Steuerpflicht erst ab dem Jahr 2004 [statt ab dem Jahr 2002] bejaht). In Fällen, in denen - wie hier - die ESTV anlässlich einer internen Kontrolle allein anhand der Abweichung der in den Jahresrechnungen ausgewiesenen Ergebnisse von den Erfahrungszahlen zum Schluss kommt, die kontrollierte Person sei mehrwertsteuerpflichtig, hat sie besondere Sorgfalt walten zu lassen. Sie darf - in den Worten des Beschwerdeführers - daraus nicht « voreilig ableiten » bzw. dem Betroffenen « unterstellen », dessen Bücher seien nicht ordnungsgemäss im Sinne der Mehrwertsteuer, insbesondere da das MWSTG nicht die Führung von Geschäftsbüchern im mehrwertsteuerlichen Sinne schon betreffend die Feststellung der Steuerpflicht gebietet (E. 2.5.1). Vielmehr hat die ESTV ihre gesetzlich zur Verfügung stehenden Möglichkeiten auszuschöpfen und das Zumutbare vorzunehmen, um die Sachlage möglichst vollständig zu erforschen. Der Pflicht zur vollständigen Sachverhaltsabklärung ist sie im hier zu beurteilenden Fall nicht rechtsgenügend nachgekommen.

E. 4.3

Aus diesem Grund ist die Beschwerde wegen unvollständiger Abklärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes gutzuheissen und der Einspracheentscheid aufzuheben. (...)

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