

CH_VB JAAC 66.97 vom 25. März 2002

Bundesverwaltung, 2002-03-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_66.97__

FR: CH_VB JAAC 66.97 du 25 mars 2002

IT: CH_VB JAAC 66.97 del 25 marzo 2002

Erwägungen

E. 1

Mehrwertsteuer. Schätzung. Anforderungen an die Rechnungsstellung. Voraussetzungen, unter welchen Mehrwertsteuerpflichtige bei formell ungenügenden Rechnungen nachträglich mittels Formular 1310 in den Genuss eines Vorsteuerabzugs gelangen können. Art. 28, Art. 29, Art. 47 Abs. 1, Art. 48 MWSTV. - Bestätigung der Rechtsprechung zur Ermessenseinschätzung (E. 3b). - Der Vorsteuerabzug ist ein wesentliches Element des Mehrwertsteuersystems. Nur der auf jeder Umsatzstufe vom jeweiligen Unternehmer geschaffene «Mehrwert» soll erfasst werden. Zur Verwirklichung dieses Konzepts dient der Vorsteuerabzug (E. 4a). Damit der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, muss der Unternehmer die geltend gemachten Beträge durch Belege (z. B. Rechnungen), die den Anforderungen von Art. 28 Abs. 1 MWSTV entsprechen müssen, nachweisen (E. 4b). - Die Verwaltungspraxis, nach welcher ein Unternehmer doch noch unter bestimmten Voraussetzungen nachträglich in den Genuss des Vorsteuerabzuges gelangen kann (Formular 1310) ist sachgerecht, verfassungskonform und dient der Wahrung des Grundsatzes der Steuerneutralität (E. 4d). - In casu hat die Verwaltung dem Unternehmer zu Unrecht die Möglichkeit verweigert, durch das nachträgliche Beibringen von Nachweisen doch noch den Vorsteuerabzug beanspruchen zu können (E. 5). - In casu waren die Voraussetzungen für eine Schätzung des erzielten Umsatzes erfüllt und die von der Verwaltung angenommenen Gewinnmargen sowie das Schätzungsergebnis sind nicht zu beanstanden (E. 6). Imposta sul valore aggiunto. Stima. Esigenze relative alla fatturazione. Condizioni alle quali gli assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, la cui fatturazione presenta determinati difetti formali, possono ottenere in seguito una deduzione dell'imposta precedente, producendo il formulario 1310. Art. 28, art. 29, art. 47 cpv. 1 e art. 48 OIVA. - Conferma della giurisprudenza in materia di stima d'ufficio (consid. 3b). - La deduzione dell'imposta precedente è un elemento essenziale del sistema dell'IVA. Occorre considerare solamente il «valore aggiunto» creato ad ogni stadio da ogni imprenditore. La deduzione dell'imposta precedente serve a realizzare questo concetto (consid. 4a). Per dedurre l'imposta precedente, l'imprenditore deve dimostrare l'importo da dedurre fornendo mezzi di prova (ad esempio delle fatture) che devono rispettare le esigenze poste all'art. 28 cpv. 1 OIVA (consid. 4b).

E. 2

- La prassi amministrativa, secondo cui un imprenditore può, a determinate condizioni, beneficiare anche in seguito della deduzione dell'imposta precedente (formulario 1310), è adeguata, conforme alla costituzione e serve a salvaguardare il principio della neutralità dell'imposta (consid. 4d). - Nella fattispecie, l'amministrazione ha rifiutato a torto all'imprenditore la possibilità di pretendere la deduzione dell'imposta precedente attraverso la presentazione successiva di prove (consid. 5). - Nella fattispecie, le condizioni per la

stima della cifra d'affari erano soddisfatte e il margine di beneficio considerato dall'amministrazione, così come il risultato della stima, erano giustificati (consid. 6).
Zusammenfassung des Sachverhalts: A. X führt seit dem 1. Oktober 1995 als Inhaber einer Einzelunternehmung zwei Detailhandelsgeschäfte in Y., deren Sortiment asiatische Lebensmittel, Textilien, Schmuck, Zeitungen, Compact Discs, Videos und Filme umfasst. Am 7. Mai 1999 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (im Folgenden: ESTV) im Geschäftsbetrieb von X, der seit der Aufnahme seiner Geschäftstätigkeit im von der ESTV geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen war, eine Kontrolle gemäss Art. 50 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) betreffend die Steuerperioden

E. 4

noch detaillierte Aufzeichnungen über die erzielten Erlöse und Aufwände geführt. Angesichts dieser Tatsache sei die Verwaltung nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet gewesen, die Umsätze ermessensweise zu schätzen. Für die Kalkulation der Umsätze seien die Ladenfläche und der durchschnittliche Quadratmeterumsatz der Migros als Basis herangezogen worden. Die in der Zwischenzeit eingereichten Bilanzen und Erfolgsrechnungen für die Jahre 1995 bis 1998 seien nachträglich erstellt worden. Sie würden daher gegen die bei der Führung des Rechnungswesens zu beachtenden Grundsätze verstossen. Im Weiteren würden sich aus diesen Bilanzen und Erfolgsrechnungen sowie den «Mehrwertsteuerabrechnungen» diverse Unstimmigkeiten ergeben. Daher müsse ihnen die Beweiskraft abgesprochen werden. Die Verwaltung sehe sich unter diesen Umständen gezwungen, den der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz auf der Basis der Kreditorenfacturen neu zu berechnen, und zwar ausgehend von den Angaben in den «Mehrwertsteuerabrechnungen» und den Bilanzen und Erfolgsrechnungen für die Jahre 1995 bis 1998 und unter Zugrundelegung der Bruttogewinnmargen gemäss den der ESTV für Vergleichsbetriebe zur Verfügung stehenden Erfahrungszahlen. Dies führe zu einer Erhöhung des kalkulatorisch ermittelten Umsatzes um Fr. 6'124'105.-. Nach Abzug der anrechenbaren Vorsteuern von Fr. 296'667.- ergebe sich für die Kontrollperiode eine Steuerschuld von Fr. 114'756.-. Davon sei ein Teilbetrag von Fr. 12'540.- bereits bezahlt worden, so dass sich eine Restschuld von Fr. 102'306.- ergebe. E. Am 29. November 2000 erhebt X (Beschwerdeführer) Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) Aus den Erwägungen: 1.a. und b. (Formelles) c. Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht erachtet es die SRK dennoch als geboten, sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung aufzuerlegen, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionseingrenzung aber etwas weniger weit als beim Bundesgericht (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 5c/bb mit Hinweisen; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819; siehe

auch Hans Gerber, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue 1980, S. 298). Freier Prüfung unterliegt im Übrigen die Einhaltung der bei der Vornahme einer Ermessensveranlagung einzuhaltenden materiellrechtlichen Grundsätze (ASA 54 S. 220, 43

E. 5

S. 241; unveröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 8. August 1995 in Sachen O. AG, E. 3b). Rechtsfrage ist insbesondere, wann die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt sind (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 280, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). 2. (Verfassungsgrundlage; vgl. VPB 65.23 E. 2) 3.a. Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995, S. 384 f.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 267 f. Rz. 994 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD][23], S. 38). Ein Verstoß des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt geäußelter Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. die Entscheide der SRK vom 25. August 1998, publiziert in VPB 63.27 E. 3a sowie vom 2. Oktober 1997, in VPB 62.46 E. 3c). b. Die Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung über die Buchführung (Art. 47 MWSTV) und über die Ermessenseinschätzung (Art. 48 MWSTV) stützen sich direkt auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen (UeB) der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 (aBV)[24] bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101). Diese Verfassungsnorm begründet mangels weiterer Vorgaben einen sehr weiten Gestaltungsspielraum des Ordnungsgebers mit Bezug auf die Ermessenseinschätzung (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Juli 1996 in Sachen T. AG [SRK 1995-023], E. 4b). Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994; im Frühling 1997 als Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige neu herausgegeben; im Folgenden: Wegleitung[25]) Gebrauch gemacht. In der Wegleitung sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestaltet ist (Rz. 870 ff.; vgl. auch Rz. 878 ff. der im Sommer 2000 erschienenen und ab dem 1. Januar 2001, das heisst dem Datum des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes,

E. 6

gültigen Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer[26]). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874 der Wegleitung) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen (vgl. auch die von der ESTV - noch unter der Geltung des Warenumsatzsteuerrechts - in Zusammenarbeit mit dem Bundesamt für Justiz herausgegebenen Richtlinien für die Ordnungsmässigkeit des Rechnungswesens [Richtlinien][27], Ziff. 115), so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können («Prüfspur»; vgl. Rz. 879 der Wegleitung bzw. Ziff. 133 der Richtlinien). Das Bundesgericht hat (unter dem Warenumsatzsteuerrecht) entschieden, dass der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet ist. Er ist zwar nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinne des Handelsrechts zu führen; die Bücher müssen die erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzuheben (ASA 63 S. 236 E. 2a, 55 S. 574 E. 2c). Nach Art. 48 MWSTV nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Eine Schätzung muss insbesondere auch dann erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (vgl. zum Recht der Warenumsatzsteuer: BGE 105 Ib 182 ff. mit weiteren Hinweisen; ASA 61 S. 819 E. 3a, 61 S. 532 f. E. 2b, 59 S. 563 E. 1). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen (ASA 58 S. 383 E. 2b, mit weiteren Hinweisen, 42 S. 407 E. 2c, mit Hinweisen, 35 S. 479 E. 2). Dabei hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (ASA 61 S. 819 E. 3a, 52 S. 238 E. 4). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 63 S. 239, 52 S. 239 E. 4). Diese Rechtsprechung betreffend die Warenumsatzsteuer hat die ESTV für ihre Praxis beim Vollzug der Mehrwertsteuer übernommen (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, in VPB 63.27 E. 4b). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. betreffend die Warenumsatzsteuer: ASA 61 S. 819 E. 3a, 58 S. 384 E. 3b; Urteil des Bundesgerichtes vom 12. November 1998 in Sachen E. AG [2A.55/1998], E. 4, 6b und 6c, je mit weiteren Hinweisen; betreffend Mehrwertsteuer: Entscheid der SRK vom 29. Oktober 1999 in Sachen H. [SRK 1998-102 und SRK 1998-103], E. 5, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 21. Juni 2000 [2A.580/1999]). Dabei hat er sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation

E. 7

im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (Urteil des Bundesgerichtes vom

E. 12

November 1998 in Sachen E. G. AG, E. A. AG und F. [2A.55/1998], E. 8). c. Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet, vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt sind ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteil des Bundesgerichts vom 1. November 2000 in Sachen R. AG [2A.148/2000], E. 5b, betreffend die Warenumsatzsteuer). 4.a. Der Vorsteuerabzug gemäss Art. 29 ff. MWSTV ist ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer, welche von ihrem System her als Nettoallphasensteuer ausgestaltet ist, die auf jeder Umsatzstufe (lediglich) den vom jeweiligen Unternehmer geschaffenen «Mehrwert» erfassen soll. Der Verwirklichung dieses Konzepts dient der Vorsteuerabzug. Der Steuerpflichtige hat zwar die Mehrwertsteuer auf seinem gesamten (Ausgangs-)Umsatz (=Ausgangsumsatzsteuer) zu entrichten, woraus gegebenenfalls auch ein sogenannter Nachholeffekt resultiert (beispielsweise im Falle von Bezügen von einem Nichtsteuerpflichtigen). Sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, kann er indessen von der Ausgangsumsatzsteuer diejenige Mehrwertsteuer abziehen, welche ihm von andern Steuerpflichtigen, die ihm Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht haben, in Rechnung gestellt worden ist. Damit reduziert der Vorsteuerabzug die Zahllast des Steuerpflichtigen gegenüber der ESTV. Er ist das Gegenstück zur Ausgangsumsatzsteuer. Beide Bereiche sind deshalb auseinanderzuhalten und es ist die Steuer auf dem Ausgangsumsatz von der Vorsteuer getrennt zu ermitteln (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 237 ff. Rz. 866 ff.). b. Damit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, ist grundsätzlich vorausgesetzt, dass die bezogene Lieferung oder Dienstleistung für Zwecke gemäss Art. 29 Abs. 2 Bst. a bis d MWSTV verwendet wird (vgl. auch Art. 8 Abs. 2 Bst. h UeB aBV; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 100). Die Durchführung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass Belege vorliegen, welche eine rasche, einfache und effiziente Kontrolle der Selbstveranlagung zulassen und Missbräuche ausschliessen. In Konkretisierung von Art. 8 Abs. 2 Bst. h UeB aBV sieht daher Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV vor, dass zum Vorsteuerabzug nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nach Art. 28 Abs. 1 MWSTV nachweisen kann. Demnach muss ein Steuerpflichtiger, um die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer von seiner Ausgangsumsatzsteuer abziehen zu dürfen, Belege beibringen können, welche den Namen, die Adresse und die Mehrwertsteuer-Nummer des Lieferers bzw. Dienstleistungserbringers (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTV), den Namen und die Adresse des Leistungsempfängers (Bst. b) sowie Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung enthalten (Bst. c). Ferner müssen auf diesen Belegen Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder Dienstleistung umschrieben sein (Bst. d) sowie das hierfür zu bezahlende Entgelt (Bst. e) und der darauf geschuldete Steuerbetrag (bzw. für den Fall, dass das Entgelt die Steuer einschliesst, dieser Umstand sowie der Steuersatz; Bst. f) angegeben werden. 8

Diese Anforderungen an Belege, welche zum Vorsteuerabzug berechtigen, sind sachgerecht und liegen ohne weiteres im Rahmen der dem Bundesrat eingeräumten Kompetenz zum Erlass von Ausführungsbestimmungen gemäss Art. 8 Abs. 1 UeB aBV. Insbesondere werden die übergeordneten, systemtragenden Grundprinzipien der Mehrwertsteuer, wie etwa das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer,

der Steuerneutralitätsgrundsatz, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung oder das Bestimmungslandprinzip dadurch nicht verletzt (vgl. dazu auch MWST-Journal 4/98, S. 168 ff., E. 6a/aa und den Entscheid der SRK vom 22. Oktober 1997 in Sachen S. [SRK 1996-050], E. 2c). Eine genaue Anwendung dieser eher formellen Anordnungen durch die ESTV liegt im Interesse einer gerechten und missbrauchsfreien Erhebung der Mehrwertsteuer, auch wenn bekannterweise diese Frage in ausländischen Rechtsordnungen freier gehandhabt wird (vgl. Entscheide des Europäischen Gerichtshofs vom 5. Dezember 1996 in Sachen Reisdorf [C 85/95], vom

E. 17

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 66.97 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission in Sachen X vom 25. März 2002 (SRK 2000-135). In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 2002 Année Anno Band 66 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 005 750 Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert. Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale. Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.

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