

CH_VB JAAC 68.19 vom 18. Juli 2003

Bundesverwaltung, 2003-07-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_68.19__

FR: CH_VB JAAC 68.19 du 18 juillet 2003

IT: CH_VB JAAC 68.19 del 18 luglio 2003

Erwägungen

E. 1

- Die ESTV stützte sich bei der Schätzung auf die Löhne der produktiv tätigen Angestellten ab. Bei den Lebenshaltungskosten der Beschwerdeführerin ist von den Privatbezügen auszugehen. Ein Minussaldo in einer Kasse ist tatsächlich nicht möglich. Die Veranlagung zu den direkten Steuern durch kantonale Steuerbehörden ist nicht bindend (E. 4a-c). - Wenn die ESTV vorliegend zusätzlich zu den bei der Kontrolle an Ort und Stelle vorhandenen Zollquittungen die entsprechenden Kundenrechnungen verlangt, so geht sie über die in Art. 16 MWSTV aufgestellten Anforderungen an den Nachweis für die Ausfuhr von Gegenständen hinaus (E. 4d). Imposta sul valore aggiunto. Prova d'esportazione. Metodi di stima. Consultazione degli atti. - Diritto di consultare gli atti in relazione ad un «dossier speciale» confidenziale dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC; consid. 1d). - Per la prova dell'esportazione di beni all'estero vale il principio della proporzionalità. Conferma della giurisprudenza (consid. 3d). - Per la stima, l'AFC si era basata sui salari degli impiegati attivi nella produzione. Per determinare i costi del livello di vita della ricorrente, occorre basarsi sui prelievi privati. Un saldo negativo in una cassa non è possibile in realtà. L'imposizione effettuata dalle autorità fiscali per le imposte dirette non è vincolante (consid. 4a-c). - Se l'AFC nella fattispecie chiede, oltre alle ricevute doganali presentate al momento del controllo sul posto, la produzione delle relative fatture dei clienti, essa va oltre le condizioni poste dall'art. 16 OIVA per la prova dell'esportazione di beni (consid. 4d). Zusammenfassung des Sachverhalts: A. X betreibt einen Autoabbruch und ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Steuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Am 20. Januar 2000 führte die ESTV eine die Steuerpflichtige betreffende Kontrolle in deren Treuhandbüro durch (Art. 50 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV], AS 1994 1464) über die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 1. Semester 1999. Nach Ansicht der ESTV genügten die Geschäftsbücher den gesetzlichen Anforderungen nicht. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 8. Februar 2000 machte die ESTV für die

E. 2

genannten Steuerperioden eine Steuernachbelastung zuzüglich Verzugszins geltend. Mit Schreiben vom 10. Februar 2000 verlangte das Treuhandbüro der Steuerpflichtigen einen formellen Entscheid. B. Mit Entscheid vom 27. April 2000 bzw. Schreiben gleichen Datums bestätigte die ESTV die Steuernachforderung für das 1. Quartal 1995 bis 1. Semester 1999 nebst Verzugszins. Gegen diesen Entscheid liess die Steuerpflichtige am 3. Mai 2000 Einsprache erheben. Mit Schreiben vom 28. Juni 2000 forderte die ESTV die Vertreterin der Steuerpflichtigen auf, die Einsprache zu verbessern. C. In ihrem Einspracheentscheid vom 29. August 2002 wies die ESTV die Einsprache ab. Zur Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, die Geschäftsbücher der Einsprecherin würden gravierende

Mängel aufweisen. Aufgrund dessen hätte eine kalkulatorische Umsatzberechnung vorgenommen werden müssen. Die Steuer werde auf diejenigen Kasseausgaben wieder zurückbelastet, welche dem Warenertragskonto «Ersatzteile» belastet worden seien. Dabei sei es irrelevant, ob es sich bei den dem Warenertragskonto belasteten Kasseausgaben um Retouren von Ersatzteilen gehandelt habe, ändere sich am Total der Steuernachbelastung dadurch nichts. Schliesslich werde die Steuerbefreiung auf diejenigen Exporten rückgängig gemacht, für die keine Ausfuhrnachweise vorliegen würden. Detaillierte Kundenfakturen seien insbesondere dann notwendig, wenn es sich um steuerfreie Exportlieferungen handeln würde. Nachdem die Einsprecherin diesbezüglich keine Unterlagen eingereicht habe, bleibe die entsprechende Steuernachforderung bestehen. Dass im Betrieb der Einsprecherin viel Zeit für die Zerlegung der Wrackteile aufgewendet werde, sei ebenso berücksichtigt worden wie die Margenverhältnisse in ihrer Branche, eine angeblich unterdurchschnittliche Kaufkraft in der betreffenden Region und die Konkurrenzsituation. D. Gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 29. August 2002 lässt X (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 23. September 2002 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) führen und verlangt sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides. Zu Begründung führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, sie sei mit den Aufrechnungen sowie dem Verhalten des Revisors der ESTV nicht einverstanden. Die fraglichen Unterlagen seien vorhanden und vor Ort einsehbar. E. In ihrer Vernehmlassung vom 7. November 2002 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Aus den Erwägungen: 1.a./b. (...) c. Die SRK darf gemäss Art. 49 Bst. c des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) einen angefochtenen Entscheid auch auf seine Angemessenheit hin überprüfen. Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht erachtet es die SRK 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

E. 3

Anwendung darstellt (Entscheid der SRK vom 30. August 2000 i.S. J. [SRK 1999-067], E. 6a; Hans Gerber, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in *Steuer Revue* 1980, S. 298). In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionseingrenzung aber etwas weniger weit als beim Bundesgericht (Urteil des Bundesgerichts vom 12. November 1998, publiziert in *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA]* 68 S. 652 ff., Entscheid der SRK vom 7. Januar 1998, i. S. E. G. AG, E. A. AG und f. [SRK 1995-009], E. 7). Grundsätzlich setzt die SRK nur dann ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind (Entscheide der SRK vom 27. August 1998 i. S. B. AG [SRK 1997-103], E. 2d/dd und vom 7. Januar 1998, a.a.O., E. 7). d. Das von der ESTV mit der Vernehmlassung eingereichte «Spezialdossier», das sie als vertraulich und ausschliesslich zu Händen der SRK bezeichnet hat und demzufolge der Beschwerdeführerin nicht zur Kenntnis gebracht werden soll, ist für den vorliegenden Entscheid nicht unmittelbar relevant: es enthält Erfahrungswerte aus umsatzähnlichen Betrieben, bei denen die Löhne 25% des Umsatzes ausmachen. Dass die Bruttolöhne in diesem Umfang als Basis für die Errechnung des Umsatzes gebraucht worden sind, konnte die Beschwerdeführerin auch aus der Beilage zur betreffenden EA entnehmen. Insofern wird den Interessen der

Beschwerdeführerin an der Kenntnis über den Inhalt dieses Dossiers, mithin dem Anspruch auf rechtliches Gehör bzw. dem Akteneinsichtsrecht (vgl. Art. 26 ff., insbesondere Art. 28 VwVG; Art. 2 Abs. 1 VwVG) Rechnung getragen, ohne dass die berechtigten Geheimhaltungsinteressen der ESTV verletzt würden (vgl. dazu: ASA 55 S. 576 E. 3a, 48 S. 434 E. 4b, 33 S. 504 E. 3; siehe auch: ASA 50 S. 674 E. 3a, 46 S. 455 E. 1; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel u. Frankfurt a.M. 1998, S. 119 Rz. 3.60 f.). 2.a.-3.c. (...) d. Art. 8 der Übergangsbestimmungen (UeB) der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV[55]; Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV], SR 101) beauftragt den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Diese Übergangsbestimmung legt die Grundsätze fest, die der Verordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zu beachten hat. Danach ist - mit Anspruch auf Vorsteuerabzug - von der Steuer befreit die Ausfuhr von Gegenständen (Art. 8 Abs. 2 Bst. c Ziff. 1 UeB aBV [Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. c Ziff. 1 BV]). Nach der Mehrwertsteuerverordnung sind Lieferungen von Gegenständen ins Ausland von der Steuer echt befreit (Art. 15 MWSTV). Die Ausfuhr von Gegenständen hat nur dann steuerbefreiende Wirkung, wenn sie zollamtlich nachgewiesen ist (Art. 16 Abs. 1 MWSTV). Das Bestimmungsland- und das Verbrauchssteuerprinzip fordern die echte Steuerbefreiung von Ausfuhrumsätzen, denn die Mehrwertsteuer soll erst in jenem Staat definitiv belasten, wo der Verbrauch stattfindet (Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 62). Unbestritten und ohne weiteres gerechtfertigt ist, dass solche echt befreite Umsätze, die zum Vorsteuerabzug des inländischen

E. 4

Leistungserbringers berechtigen (Art. 15 Abs. 1 MWSTV), zollamtlich bzw. buch- und belegmässig nachzuweisen sind (Art. 16 Abs. 1 MWSTV). Allerdings ist auch im Zusammenhang mit einem solchen Nachweis der Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu wahren. Zulässig ist nur, was für den Nachweis erforderlich ist, jedenfalls dann, wenn eine mildere Massnahme genügt (Entscheid der SRK vom 6. September 2000, publiziert in MWST-Journal 4/2000 S. 171 f. E. 3c). Laut Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (S. 20 f.) kommt als rechtsgenügender Nachweis für die Ausfuhr von Gegenständen grundsätzlich nur das zollamtlich gestempelte Exemplar Nr. 3 des Einheitsdokuments in Betracht. Die Wegleitung 1997 für Steuerpflichtige[56] (im Folgenden: Wegleitung) zählt die zum Nachweis zugelassenen zollamtlichen Dokumente auf (Rz. 533). In Rz. 538 ff. werden Fälle genannt, in denen ein anderer Nachweis zugelassen wird. Wurde der Nachweis der Warenausfuhr nicht erbracht, war nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zum Warenumsatzsteuerrecht eine steuerbare Inlandlieferung anzunehmen. Keine Steuerbefreiung wurde etwa bei der Ausfuhr unter Umgehung der Zollkontrolle gewährt (ASA 40 S. 267). Dies galt aber auch in Fällen von Umgehung der ausländischen Zollvorschriften, und zwar selbst dann, wenn die Tatsache der Ausfuhr an sich hätte nachgewiesen werden können (ASA 57 S. 295; BGE 96 I 681). Diese Rechtsprechung zum Warenumsatzsteuerbeschluss hat das Bundesgericht in Bezug auf das Regime der Mehrwertsteuerverordnung bestätigt (Urteil des Bundesgerichts vom

E. 6

aufweist. Da ein Minussaldo in einer Kasse tatsächlich nicht möglich ist, weist der Minussaldo auf unverbuchte Umsätze in zumindest dieser Höhe hin, welche in die Ermessenstaxation eingeflossen sind; sie werden von der Beschwerdeführerin nicht widerlegt. Dass die ESTV eine kalkulatorische Umsatzberechnung vorgenommen hat, ist demnach nicht zu beanstanden. dd. Die Beschwerdeführerin erhebt ferner den Einwand, die kantonale Steuerverwaltung habe die Korrektheit und Vollständigkeit der ausgewiesenen Ergebnis- und Umsatzzahlen nie angezweifelt. Bei einer Schätzung bezüglich der indirekten Steuern ist die Veranlagung zu den direkten Steuern durch kantonale Steuerbehörden jedoch nicht bindend (vgl. ASA 68 S. 660; 42 S. 407). Bereits deshalb verfängt der Einwand der Beschwerdeführerin nicht und es ist nicht weiter darauf einzugehen, nachdem er im Übrigen auch unbelegt geblieben ist. d.aa. Schliesslich wendet die Beschwerdeführerin ein, auch die Ausfuhrdokumente und Exportfakturen seien vor Ort einsehbar. Anlässlich der Kontrolle wurde festgehalten, dass die entsprechenden Ausfuhren nicht nachgewiesen seien, da hierfür keine Kundenrechnungen bzw. ihnen gleichgestellte Quittungen vorgelegen hätten. Dementsprechend wurden der Beschwerdeführerin insgesamt Fr. 3'851.15 nachbelastet. Die Beschwerdeführerin wurde darauf hingewiesen, dass bei Lieferungen ins Ausland das Formular Nr. 1050 angefordert werden könne. Es sei nicht nur das zollamtlich gestempelte Exemplar Nr. 3 des Einheitsdokuments, sondern auch die entsprechende Kundenrechnungskopie vorzulegen. Die ESTV verwies auf Ziff. 6, insbesondere 6.1 und 6.2 ihrer Broschüre Nr. 610.506 «Saldosteuersätze bei der Mehrwertsteuer, gültig ab 1. Januar 1997»[57]. Im Einspracheverfahren forderte die ESTV die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 28. Juni 2000 auf, die Einsprache durch Einreichung der Belege für die Geltendmachung der Steuerbefreiung der Exportumsätze zu ergänzen. Dieser Aufforderung kam die Beschwerdeführerin nicht nach. bb. Während bei ins Ausland erbrachten Dienstleistungen der Anspruch auf Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachgewiesen sein muss (Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV; vgl. Entscheid der SRK vom 12. April 2000, veröffentlicht in VPB 65.106 E. 4a, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.247/2000 vom 20. April 2001, E. 2a ff.), ist die Ausfuhr von Gegenständen steuerbefreit, wenn sie zollamtlich nachgewiesen ist (Art. 16 Abs. 1 Satz 1 MWSTV). Wenn die ESTV vorliegend zusätzlich zu den bei der Kontrolle an Ort und Stelle vorhandenen Zollquittungen die entsprechenden Kundenrechnungen verlangt, so geht sie über die in Art. 16 MWSTV aufgestellten Anforderungen an den Nachweis für die Ausfuhr von Gegenständen hinaus. Zudem wird weder in der Wegleitung (vgl. Rz. 533) noch in der hier insbesondere zu berücksichtigenden Broschüre «Saldosteuersätze bei der Mehrwertsteuer, gültig ab 1. Januar 1997» (vgl. Ziff. 6.1 und 6.2) explizit verlangt, dass eine solche Ausfuhr zusätzlich mit der betreffenden Rechnung nachzuweisen ist. Zwar ist davon auszugehen, dass die Rechnungsstellung ein Indiz dafür ist, dass eine Lieferung stattgefunden hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.440/2000 vom 13. Februar 2001, E. 4b/aa mit Hinweisen), sie ist aber als Nachweis dafür an sich nicht unerlässlich (vgl. Art. 34 Bst. a MWSTV betreffend Abrechnung nach vereinbarten Entgelten). Hier schätzte die ESTV die Umsätze der mit Saldosteuersatz abrechnenden Beschwerdeführerin

E. 7

(vgl. Art. 47 Abs. 3 MWSTV) wegen ungenügender Kasseaufzeichnungen. Dabei ist zu beachten, dass diese Schätzung sämtliche Umsätze, d. h. die im Inland erzielten und die ins Ausland getätigten Ausfuhren, umfasst. Davon zu unterscheiden sind indessen die

Ausfuhren, die vom geschätzten Gesamtumsatz abzuziehen sind. Offensichtlich sind auch die entsprechenden zollamtlichen Dokumente anlässlich der Kontrolle vorhanden gewesen, die Ausfuhren damit nachgewiesen. Ausserdem wird der für die Ausfuhren deklarierte Betrag von der ESTV nicht bestritten, so dass kein Anwendungsfall der Rechtsprechung des Bundesgerichts gemäss dessen Urteil vom 6. März 2001 vorliegt (vgl. ASA 70 S. 690 ff.; siehe auch IFF-Forum für Steuerrecht 2001 S. 313 ff.). Schliesslich macht die Beschwerdeführerin keine weiteren Ausfuhren geltend. Nach dem Gesagten erweist sich die Steuernachforderung für die Exportumsätze gemäss Ziff. 3 der EA als nicht begründet. Die Beschwerde ist daher insoweit teilweise gutzuheissen. 5.a. Zusammenfassend ist die Beschwerde in Bezug auf die Nachforderung für die Exportumsätze begründet und deshalb insoweit teilweise gutzuheissen. (...) b. (...) [55] Zu lesen auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz unter http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf [56] Die Drucksachen zur alten MWSTV von 1994 sind erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern, oder per Fax 031 325 72 80. [57] Die Drucksachen zur alten MWSTV von 1994 sind erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern, oder per Fax 031 325 72 80.

E. 8

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 68.19 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 18. Juli 2003 in Sachen X [SRK 2002-117] In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 2004 Année Anno Band 68 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 006 452 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.