Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1535/2006
{T 0/2}

Urteil vom 14. März 2007

Mitwirkung: Richter Markus Metz (Vorsitz); Richter Thomas Stadelmann; Richterin Salome Zimmermann; Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

X._____, ...
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz,

betreffend
Mehrwertsteuer (MWSTG; 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2002 / Buchführung, Ermessenseinschätzung, etc.)

Sachverhalt:

A. X._____ ist Inhaber der Einzelfirma "A._____" mit dem Sitz in .... Deren Zweck ist gemäss Handelsregistereintrag mit "Europäische Marketing- und Vertriebsberatung für die Informatikbranche" umschrieben. Nach einer Kontrolle durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), die am 8., 14. und 15. November 2002 erfolgte, wurde er rückwirkend per 27. November 1997 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen (Mehrwertsteuernummer ...) eingetragen. Die Verwaltung bewilligte ihm die Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten und mittels Anwendung der Saldosteuersatzmethode. Da X._____ anlässlich der Kontrolle für das Jahr 2001 keine Buchhaltung vorlegen konnte, nahm die ESTV die Erlösermittlung auf der Basis der von ihm vorgelegten Bankauszüge und Belege vor. Mangels Belegen und Bankauszügen für das 1. Halbjahr 2002 (zum Zeitpunkt der Kontrolle) schätzte die ESTV die massgebenden Umsätze und errechnete für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2002 (Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis zum 30. Juni 2002) unter Anwendung des Saldosteuersatzes von 6% den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag auf Fr. 11'370.--, zuzüglich 5% Verzugszins ab 1. März 2002 (mittlerer Verfall). Entsprechend stellte die Verwaltung die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 14. November 2002 aus.

B. Nach einer internen Überprüfung der Ergebnisse der Kontrolle bei X._____ widerrief die ESTV am 17. Dezember 2002 die Bewilligung zur Abrechnung der Mehrwertsteuer mittels Saldosteuersatz rückwirkend ab dem 1. Januar 2001, da er den überwiegenden Teil seines Umsatzes an die von ihm beherrschte, am 5. Juni 1998 im Handelsregister des Kantons ... eingetragene, nach der effektiven Methode abrechnende, B._____ GmbH, mit dem Sitz in ..., erbracht hatte. An dieser Gesellschaft sind die beiden Gesellschafter X._____ und Y._____ mit einer Stammeinlage von je Fr. 10'000.-- beteiligt. Zweck dieser Gesellschaft ist gemäss Handelsregistereintrag die Erbringung von Beratungsdienstleistungen in der Informatikbranche; sie kann sich auch an anderen Gesellschaften beteiligen, gleichartige oder verwandte Unternehmen erwerben oder sich mit solchen zusammenschliessen, Grundstücke erwerben oder weiter veräussern. Die Gesellschaft wurde mit Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 22. Dezember 2004 aufgelöst und befindet sich in Liquidation. Geschäftsführer bzw. Geschäftsführer und Liquidator war bzw. ist X._____.

Die ESTV stornierte die EA Nr. ... und forderte mit der EA Nr. ... in Anwendung des Normalsatzes auf den für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2002 bestimmten steuerbaren Umsätzen Fr. 13'385.-- zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 17. Januar 2002 (mittlerer Verfall). Für den Fall der Einreichung der detaillierten und quartalsweise geordneten Vorsteuerlisten mit den dazugehörigen Lieferantenrechungen und unter Beilage der detaillierten Bilanzen und Erfolgsrechnungen für den fraglichen Abrechnungszeitraum bis zum 31. Januar 2003 stellte die ESTV X._____ die Prüfung des Vorsteueranspruchs in Aussicht. Nachdem er

die entsprechende Frist ungenutzt verstreichen liess, bestätigte die ESTV die Mehrwertsteuerforderung am 28. April 2003 mit einem förmlichen Entscheid.

C. Gegen diesen Entscheid erhob X._____ fristgerecht bei der ESTV Einsprache und beanstandete, dass für das Jahr 2001 eine Darlehenszahlung als steuerbarer Erlös einbezogen worden sei, die Umsatzschätzung für das erste Halbjahr 2002 erachte er als völlig realitätsfremd. Der Unternehmer legte Kontenblätter zu den Umsatz- und Umsatzsteuerkonten und eine "Korrekturabrechnung" vor und berechnete unter Berücksichtig der Vorsteuern von Fr. 2'970.35 den geschuldete Mehrwertsteuerbetrag für den Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis zum 30. Juni 2002 auf Fr. 4'919.95. Die ESTV gab X._____ am 16. Juni 2003 noch einmal Gelegenheit, sämtliche Buchhaltungsunterlagen für den genannten Zeitraum beizubringen. Am 27. Juni 2003 reichte der Mehrwertsteuerpflichtige eine Reihe ergänzender Unterlagen ein. Im Rahmen des Einspracheverfahrens reduzierte die ESTV unter Berücksichtigung der vorgelegten Belege die Mehrwertsteuerforderung um insgesamt Fr. 2'837.55, da sie auf Grund der eingereichten Belege anerkannte, dass eine Zahlung der B._____ GmbH von Fr. 25'173.60 im Jahr 2001 kein Entgelt, sondern ein an X._____ gewährtes Darlehen war. Im Übrigen hielt sie im Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2005 im Umfang von Fr. 10'547.45 zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 17. Januar 2002 an ihrer Mehrwertsteuerforderung fest.

D. Gegen den Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2005 reichte X._____ (Beschwerdeführer) am 20. Januar 2006 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) ein und stellte folgendes Rechtsbegehren:

"1. Der Einspracheentscheid sei auf die buchhalterisch korrekten Umsatzzahlen und den Tatsachen entsprechenden Vor- und Nachsteuerabrechnungen zu korrigieren.

2. Wir bestreiten hiermit die Richtigkeit der Einschätzung und beantragen die Korrektur der Werte auf die buchhalterisch richtige Umsatzzahl.

3. Werden die Spesen als Vorsteuerabzug nicht gewährt, dürfen logischerweise auch die Spesenrückvergütungen nicht als Umsatz gelten.

4. Ferner bestreiten wir die Behauptungen der ESTV, keine Buchhaltung geführt zu haben, Unterlagen seien nachträglich erstellt worden, Buchhaltungsunterlagen seien nicht komplett und es seien unrealistische Spesenentschädigungen entrichtet worden.

5. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

Zur Begründung führte der Beschwerdeführer insbesondere aus, er anerkenne, dass die vollständigen Abschlüsse am 14. November 2002 anlässlich der Mehrwertsteuerkontrolle noch nicht vorgelegen hätten. Die bestehenden Probleme führte er im Wesentlichen auf den Umstand zurück, dass die ESTV ihm erst am 17. Dezember 2002 die Bewilligung

zur Abrechnung der Mehrwertsteuer mittels Saldosteuersatz rückwirkend auf den 1. Januar 2001 widerrufen hätte, was umfangreiche Buchhaltungskorrekturen für die besagten Perioden ausgelöst habe mit der Unmöglichkeit, den Vorsteuerabzug sowie die gesamte Buchhaltung neu aufzusetzen.

E. Gestützt auf die neu eingereichten Unterlagen des Beschwerdeführers überprüfte die ESTV die eingereichten Spesenbelege und Kreditorenrechnungen noch einmal auf ihre Zulassung zum Vorsteuerabzug. In ihrer Vernehmlassung vom 28. April 2006 reduzierte die Verwaltung die Mehrwertsteuerforderung um Fr. 1'571.05. Im Übrigen hielt sie an ihrer Forderung fest und beantragte, die Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, es habe im Zeitpunkt der Kontrolle der Buchhaltungsabschluss gefehlt. Ohne Abschluss könne nicht mit Sicherheit festgestellt werden, ob alle Konten offengelegt und ob der Mehrwertsteuerpflichtige seine gesamte Geschäftstätigkeit in seinen Mehrwertsteuerabrechnungen erfasst habe.

F. Mit Schreiben vom 12. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren übernommen hat.

Auf die weitere Begründung der Eingaben wird - soweit entscheidwesentlich - im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Der angefochtene Entscheid unterliegt ab 1. Januar 2007 der Beschwerde an und der Beurteilung durch das Bundesverwaltungsgericht (Art. 31 bzw. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz [VGG], SR 173.32). Die Beurteilung erfolgt nach Art. 53 Abs. 2 VGG nach dem neuen Verfahrensrecht bzw. dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021).

1.2 Die Beschwerde erfolgte seinerzeit form- und fristgerecht an die SRK. Der Beschwerdeführer ist beschwert und zur Anfechtung befugt (vgl. Art. 48 Abs. 1 Bst. b und c VwVG). Der vom Beschwerdeführer einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die Beschwerde ist deshalb einzutreten.

2.

2.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) 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; vgl. ANDRÉ MOSER, in ANDRÉ MOSER/PETER UEBERSAX, Prozessieren vor Eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 59 f. Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, S. 378 f. Rz. 1758 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt die Rechtsprechung der SRK und auferlegt sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht (Entscheid der SRK vom 9. Oktober 1996 i.S. V. [SRK 1995-030], E. 3e; Entscheid der SRK vom 14. Mai 2003 i.S. X. [SRK 2002-035], E. 3C, veröffentlicht in VPB 67.112).

2.2 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG], SR 641.20; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 f.). Dies bedeutet, dass der Mehrwertsteuerpflichtige 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 Verwaltung ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (Art. 60 MWSTG, Ermessenseinschätzung; vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Auflage, Bern 2003, Rz. 1680 ff.). Ein Verstoss des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da durch die Nichteinhaltung dieser Vorschrift der Mehrwertsteuerpflichtige die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. Entscheide der SRK [zur Mehrwertsteuerverordnung] vom 18. September 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.80 E. 2a, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 3a; vgl. auch den Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2).

2.3 Gemäss Art. 58 Abs. 1 MWSTG hat der Mehrwertsteuerpflichtige seine 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 ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie in der "Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer" vom Sommer 2000 (Wegleitung 2001), gültig ab 1. Januar 2001, Gebrauch gemacht. In der Wegleitung 2001 sind genauere Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884 der Wegleitung 2001) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, 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 (Rz. 890 der Wegleitung 2001). Das Bundesgericht hat (bereits unter dem Warenumsatzsteuerrecht und später auch unter der Mehrwertsteuerverordnung) 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 (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 63 S. 236 E. 2a; 55 S. 574 E. 2c; vgl. auch VPB 63.27 E. 3).

2.4 Der Vorsteuerabzug nach Art. 38 ff. MWSTG ist ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer, welche von ihrem System her als Nettoallphasensteuer ausgestaltet ist. Er ermöglicht es, dass der Unternehmer nur seinen effektiven "Mehrwert" zu versteuern hat. Praktisch funktioniert der Vorsteuerabzug so, dass der Mehrwertsteuerpflichtige - bei gegebenen (insbesondere formellen) Voraussetzungen - von der Steuer auf seinem Ausgangsumsatz (= Ausgangsumsatzsteuer) diejenige Steuern abziehen darf, welche ihm von seinen Lieferanten und Auftragnehmern überwälzt wurden. Damit reduziert die Vorsteuer seine Zahllast gegenüber der ESTV. Der Vorsteuerabzug 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. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1994, S. 237 ff. Rz. 866 ff.). Damit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, ist grundsätzlich vorausgesetzt, dass die bezogene Lieferung oder Dienstleistung für Zwecke gemäss Art. 38 Abs. 2 Bst. a-d MWSTG verwendet wird (vgl. Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 100). Die Durchführung des Vorsteuerabzugs verlangt insbesondere auf der Seite der Verwaltung nach Belegen, die eine rasche, einfache und effiziente Kontrolle der Selbstveranlagung zulassen und Missbräuche ausschliessen. Art. 38 Abs. 1 Bst. a MWSTG sieht daher vor, dass zum Vorsteuerabzug nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nach Art. 37 Abs. 1 MWSTG nachweisen kann. Demnach muss ein Mehrwertsteuerpflichtiger, um die ihm von einem anderen Mehrwertsteuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer von seiner Ausgangsumsatzsteuer abziehen zu dürfen, Belege beibringen können, welche den Namen, die Adresse und die Mehrwertsteuernummer des Lieferers (Art. 37 Abs. 1 Bst. a MWSTG), den Namen und die Adresse des Empfängers (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, der Steuersatz (Bst. f). Diese Anforderungen an

Belege, welche zum Vorsteuerabzug berechtigen, sind sachgerecht und verletzen die übergeordneten, systemtragenden Grundprinzipien der Mehrwertsteuer, wie etwa das Überwälzbarkeitsprinzip, den Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, den Grundsatz der einmaligen Besteuerung oder das Bestimmungslandprinzip nicht (vgl. dazu auch MWST-Journal 4/98, S. 168 ff. und den Entscheid der SRK vom 22. Oktober 1997 i.S. 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. Die einzelnen Anforderungen an mehrwertsteuerkonforme Belege sind von den Mehrwertsteuerpflichtigen ohne übermässigen Aufwand erfüllbar und können auch vom Empfänger einer Lieferung oder Dienstleistung einfach und rasch überprüft werden.

2.5

2.5.1 Bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen (vgl. hierzu VPB 63.27 E. 4) kann eine Schätzung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages durch die Verwaltung entweder nach vorangehender Kontrolle des Betriebes des Mehrwertsteuerpflichtigen (insbesondere der Geschäftsbücher; so genannte "externe Schätzung") oder ohne eine derartige Kontrolle vor Ort vorgenommen werden (so genannte "interne Schätzung"), dies jedoch unter dem Vorbehalt einer späteren Kontrolle. Die interne Schätzung wird vor allem dann Anwendung finden, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige seiner Aufzeichnungs- und Abrechnungspflicht nicht nachgekommen ist bzw. er nicht einmal rudimentäre geschäftliche Aufzeichnungen vorweisen kann oder er seine Abrechnung nicht eingereicht hat. Obwohl Art. 60 MWSTG keine Unterscheidung zwischen einer Schätzung mit einer vorhergehenden Kontrolle und einer Schätzung ohne vorgängige Kontrolle vornimmt, ist gegen die diesbezügliche Praxis der Verwaltung nichts einzuwenden (vgl. zur Mehrwertsteuerverordnung: Entscheid der SRK vom 25. August 1998, a.a.O., E. 4c; zum Mehrwertsteuergesetz: Entscheid der SRK vom 24. April 2003 i.S. A. [SRK 2003-022] E. 2b; Entscheid der SRK vom 19. Mai 2004, veröffentlicht in VPB 68.131 E. 2b). Zur Durchsetzung der Zahlungen des Mehrwertsteuerpflichtigen muss die Verwaltung über ein Mittel verfügen, um den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag festzusetzen, falls der Mehrwertsteuerpflichtige seiner Abrechnungspflicht nicht oder nur ungenügend nachkommt. In diesem Fall ist zur Festsetzung des Mehrwertsteuerbetrages die Schätzung des geschuldeten Betrages unumgänglich. Die Methode der internen Schätzung ist zur Ermittlung des Mehrwertsteuerbetrages als sachgerecht, angemessen, praktikabel sowie als mit Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) vereinbar anzusehen und deshalb vom Richter nicht zu beanstanden (vgl. Entscheide der SRK vom 27. August 1998 i.S. B. [SRK 1997-103] E. 2d/aa und vom 16. April 1999 i.S. C. [SRK 1998-001] E. 3b; vgl. auch VPB 63.27 E. 5). Bei der internen Schätzung handelt es sich nicht um eine definitive, sondern um eine provisorische Schätzung. Die interne Schätzung kann zu einer

definitiven werden, wenn ein diese Schätzung bestätigender Entscheid in Rechtskraft erwächst, und die ESTV in der Folge auf eine Kontrolle im Betrieb bzw. der Geschäftsunterlagen des Mehrwertsteuerpflichtigen verzichtet.

2.5.2 Voraussetzung für die Anwendung des Verfahrens der internen Schätzung ist jeweils eine Verletzung des Selbstveranlagungsprinzips durch den Mehrwertsteuerpflichtigen. Ein derartiger Fall liegt insbesondere immer dann vor, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige die Abrechnung innert Frist nicht einreicht. Eine steuerpflichtige Person hat indes grundsätzlich zwei Möglichkeiten, um sich gegen eine Schätzung der ESTV zu wehren (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 13. Oktober 1998, veröffentlicht in ASA 68 S. 435 E. 3c/bb und 3d, 61 S. 532 E. 2b, 59 S. 562 E. 1; Entscheid der SRK vom 24. April 2003 i.S. A. [SRK 2002-034] E. 2c): Sie reicht zusammen mit ihrer Einsprache bzw. Beschwerde eine vollständig ausgefüllte und unterzeichnete Abrechnung ein, welche sich auf die Buchhaltung ihres Betriebes abstützt. Sämtliche Positionen müssen wahrheitsgemäss ausgefüllt sein, so dass die sich ergebende Steuerzahllast begründet ist (vgl. den Entscheid der SRK vom 25. August 1998, a.a.O., E. 5c/bb). Es besteht auch die Möglichkeit, die Höhe der Schätzung zu bestreiten.

2.5.3 Vom Wortlaut des Art. 60 MWSTG her ist dabei nicht eindeutig, ob die Verwaltung bloss den Ausgangsumsatz schätzen soll, oder ob sie auch eine Schätzung der Vorsteuern vornehmen muss. Zu beachten gilt es vorerst einmal, dass die Berechnung der Steuer auf dem Ausgangsumsatz von derjenigen der Vorsteuern auseinanderzuhalten ist. Ohne Bedeutung ist die Frage ausserdem bei jenen Mehrwertsteuerpflichtigen, welche nach Saldosteuersätzen abrechnen, denn hier hat die ESTV den Ausgangsumsatz zu schätzen und die Steuer sodann mittels dem branchenkonformen Saldosteuersatz, der die Vorsteuer pauschal berücksichtigt, zu berechnen. Bezüglich der übrigen Fälle scheint die Lehre eher zur Auffassung zu neigen, es sei bei fehlenden Belegen auch die Vorsteuer nach pflichtgemässem Ermessen zu schätzen. So erachten es KUHN/SPINNLER (a.a.O., S. 117 f.) als gerechtfertigt, in Fällen von Ermessenstaxationen einen angemessenen geschätzten Vorsteuerbetrag zum Abzug zuzulassen, da auch beim Fehlen von entsprechenden Rechnungen mit Gewissheit davon ausgegangen werden könne, dass der Mehrwertsteuerpflichtige zumindest in einem bestimmten Umfang Leistungen von anderen Mehrwertsteuerpflichtigen bezogen hat. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER (a.a.O., S. 572 Rz. 1687) schlagen vor, bei der Ermittlung des Vorsteuerabzugs solle die ESTV auf die für jede Branche ermittelten Pauschalsätze abstellen. Bühlmann (JÖRG R. BÜHLMANN, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zürich 1994, S. 225 f.) schliesslich lässt diese Frage offen, weist jedoch darauf hin, dass in Deutschland eine Schätzung nur dann als zulässig erachtet werde, wenn davon ausgegangen werden könne, dass vollständige Unterlagen für den Vorsteuerabzug vorhanden waren.

2.5.4 Die vorgenannten Autoren - soweit sie eine Schätzung der Vorsteuer

befürworten - übersehen, dass es der Verwaltung bloss obliegt, den pflichtwidrig nicht oder falsch deklarierten Umsatz des Mehrwertsteuerpflichtigen zu ermitteln. Die Geltendmachung der eventuell angefallenen Vorsteuern ist demgegenüber ein Recht des Mehrwertsteuerpflichtigen, ihm ist es anheim gestellt, ob er davon Gebrauch machen will. Es ist nicht die Aufgabe der ESTV, ein Recht, das dem Mehrwertsteuerpflichtigen zusteht, für diesen auszuüben. Sofern er von der selbst deklarierten bzw. der von der ESTV geschätzten Ausgangsumsatzsteuer Vorsteuern abziehen will, so hat er dafür den vollen Nachweis gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 37 Abs. 1 MWSTG zu erbringen. Ohne diesen Nachweis kann nicht mit genügender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass der Lieferer oder Dienstleistungserbringer, von dem der Mehrwertsteuerpflichtige eine Lieferung oder Leistung bezog, selber steuerpflichtig war und den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag auch tatsächlich abgeliefert hat oder noch abliefern wird.

Im Weiteren bestünde bei der Möglichkeit einer Vorsteuerschätzung die Gefahr, dass ein Mehrwertsteuerpflichtiger, welcher sich von einem Nichtsteuerpflichtigen Lieferungen und Dienstleistungen erbringen lässt, ein Interesse daran hätte, die entsprechenden Fakturen verschwinden zu lassen, um seine Vorsteuer alsdann von der ESTV schätzen zu lassen. Um solchen und ähnlichen Missbräuchen vorbeugen zu können, ist es deshalb unabdingbar, dass der Anfall von Vorsteuern immer nachgewiesen werden muss. Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis (vgl. Art. 38 Abs. 1 Bst. a i.V.m. mit Art. 37 Abs. 1 MWSTG) für deren Vorliegen dem Mehrwertsteuerpflichtigen (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 416). Zwar muss die ESTV den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer respektieren. Dies kann indes nur dann gelten, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige seinen aus dem Selbstveranlagungsprinzip fliessenden Pflichten nachkommt. Es bleibt sodann darauf hinzuweisen, dass es dem Steuerpflichtigen unbenommen ist, sogar noch im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Schätzung mittels Belegen den Nachweis für angefallene Vorsteuern zu erbringen. Schliesslich bleibt anzufügen, dass die ESTV Vorsteuern, für welche ihr die notwendigen Belege nach Art. 38 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 37 Abs. 1 MWSTG im Zeitpunkt der Schätzung vorliegen, auch ohne ausdrücklichen Antrag des Mehrwertsteuerpflichtigen an die geschätzte Ausgangsumsatzsteuer anrechnen sollte. Hingegen ist sie nicht verpflichtet, nach entsprechenden Vorsteuerbelegen zu suchen. Es obliegt dem Mehrwertsteuerpflichtigen, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht die entsprechenden Dokumente zur Verfügung zu stellen Entscheid der SRK vom 12. Mai 2005 i.S. H. [SRK 2003-167] E. 4b bb; Entscheid der SRK vom 10. Oktober 2005 i.S. H. [SRK 2003-186] E. 4f). Es besteht daher für das Bundesverwaltungsgericht kein Anlass, diese Rechtsprechung der SRK zu ändern.

2.5.5 Im Beschwerdeverfahren kann der Mehrwertsteuerpflichtige die vorgenommene Schätzung der Ausgangsumsatzsteuer als solche

bestreiten und er hat die Möglichkeit, die erforderlichen Beweismittel einzureichen, um die Unrichtigkeit der durch die Verwaltung vorgenommenen Schätzung nachzuweisen. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es ihm, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. ASA 61 S. 819, 58 S. 384, 50 S. 432 E. 1b; BGE 105 Ib 186; Entscheide der SRK vom 19. Februar 1998 i.S. S. [SRK 1997-021] E. 2b und vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 5b). Dabei ist eine ausführliche Begründung unter Hinweis auf Beweismittel erforderlich, inwiefern die Mehrwertsteuerforderung tiefer sein soll als von der ESTV geschätzt. Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind, setzt das Bundesverwaltungsgericht sein eigenes Ermessen an die Stelle jenes der Vorinstanz (vgl. Entscheide der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 5c, vom 21. Juni 1999 i.S. S. [SRK 1998-138], E. 4C; vom 24. Oktober 2005 i.S., veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/bb).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall bestreitet der Beschwerdeführer zu Recht nicht, dass die Voraussetzungen zur Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode nach Art. 59 MWSTG ab dem 1. Januar 2001 dahingefallen sind, da er vorwiegend an die von ihm massgeblich beherrschte B._____ GmbH Leistungen erbracht und diese Gesellschaft nach der effektiven Methode abrechnet hat (vgl. Spezialbroschüre Nr. 03, Saldosteuersätze, vom Juli 2000). Er hatte deshalb ab 1. Januar 2001 gegenüber der ESTV nach der effektiven Methode abzurechnen und insbesondere neben der Offenlegung seiner Umsätze auch die Belege zur Berechnung des Vorsteuerabzuges vorzulegen.

3.2 Anlässlich der Kontrolle im November 2002 konnte der Beschwerdeführer weder für das Jahr 2001 noch für das 1. Halbjahr 2002 eine korrekte und vollständige, den Vorschriften der Mehrwertsteuergesetzgebung entsprechende, Buchhaltung vorlegen. Erst im Verlauf des Verfahrens hat er immer wieder weitere einzelne Unterlagen über seine erzielten Entgelte und Belege für den Vorsteuerabzug eingereicht (so am 27. Mai 2003 mit seiner Einsprache an die ESTV, am 27. Juni 2003 auf Aufforderung der ESTV und am 20. Januar 2006 mit der Beschwerde an die SRK), wobei auch diesen Unterlagen nicht den Anforderungen entsprechen. Zu Recht hat deshalb die ESTV den Umsatz für das Jahr 2001 und denjenigen für das 1. Halbjahr 2002 nach Art. 60 MWSTG geschätzt. Es bleibt zu prüfen, ob die Schätzung korrekt ist.

3.2.1 Für das Jahr 2001 bezeichnet der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde den Umsatz im Betrag von Fr. 7'016.60 ohne nähere Begründung als "überschätzt". Er verkennt jedoch dabei wie die ESTV zu Recht feststellt, dass der von der Verwaltung festgelegte Umsatz von Fr. 99'337.-- die Mehrwertsteuer einschliesst, während der Beschwerdeführer den in seiner Buchhaltung ausgewiesenen Umsatz aus Honorar und

Spesenentschädigung auf den entsprechenden Erlöskonten ohne Mehrwertsteuer verbucht hat. Der vom Beschwerdeführer in der Beschwerde anerkannte Umsatz inklusive Mehrwertsteuer entspricht deshalb genau dem von der ESTV festgelegten Umsatz. Im Übrigen liegt der von der ESTV geschätzte Umsatz für das Jahr 2001 weit unter dem Umsatz von Fr. 149'517.95, den der Beschwerdeführer mit seinem "Jahresabschluss 2001" vom 4. März 2003 als Beweis eingelegt hat.

3.2.2 Für die behauptete "Überschätzung" des Umsatzes, den die ESTV für das erste Halbjahr 2002 mit Fr. 50'000.-- eingeschätzt hat und den der Beschwerdeführer lediglich mit Fr. 11'498.95 anerkennt, vermag der Mehrwertsteuerpflichtige, der für seine Behauptung mit dem Beweis belastet ist (vgl. ASA 58 S. 384 E. 3a, 61 S. 819 E. 3a, 68 S. 434 E. 3c/aa, 68 661 E. 4; Entscheid der SRK vom 18. Juli 2003, veröffentlicht in VPB 68.19 E. 4c/aa), keine genügenden Beweise zu erbringen. Sein nur allgemein gehaltener Hinweis auf die wirtschaftliche Rezession durch den teilweisen Zusammenbruch der Schweizerischen IT-Branche genügt dafür nicht (vgl. ASA 46 S. 520 E. 4). Der Beschwerdeführer hätte sich mit den Elementen der Ermessensschätzung im Einzelnen befassen und aufzeigen müssen, dass und inwieweit die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (ASA 68 S. 667 f. E. 8; Entscheid der SRK vom 18. Juli 2003, veröffentlicht in VPB 68.19 E. 4c/aa). Mit der bloss pauschalen Bestreitung des durch die ESTV geschätzten Umsatzes und dem allgemeinen Verweis auf die Verschlechterung des Geschäftsganges, wie es der Beschwerdeführer tut, genügt er seiner Beweispflicht nicht. Auch durch die Einreichung seiner Spesenrückvergütungen kann der Mehrwertsteuerpflichtige nichts für sich ableiten. Zum ersten hätte er den Umsatzrückgang nachzuweisen und zweitens hat die ESTV überzeugend dargelegt, dass im fraglichen Zeitraum die vom Beschwerdeführer behauptete Zunahme von Akquisitionsspesen zur Ankurbelung des Umsatzes nicht den Unterlagen entspricht, die er beigebracht hat. An dem durch die ESTV festgelegten Umsatz für das erste Halbjahr 2002 ist deshalb festzuhalten.

3.2.3 Für die Behauptung des Beschwerdeführers, der Vorsteuerabzug sei auch einer Schätzung durch die ESTV zu unterziehen, wird auf die bereits gemachten Ausführungen (siehe E. 2.5 hiervor) verwiesen. Das diesbezügliche Begehren ist deshalb abzuweisen.

3.2.4 Gleiches gilt für das Begehren des Beschwerdeführers, die Spesenrückvergütungen nicht in den Umsatz einzurechnen. Art. 33 Abs. 2 MWSTG hält ausdrücklich fest, dass die Gegenleistung auch den Ersatz aller Kosten umfasse. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Im

Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (Kommentar EFD) wird zu dieser Bestimmung ausgeführt was folgt: "Zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten und in Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum gleich konzipierten Entgeltsbegriff im Recht der Warenumsatzsteuer wird ausdrücklich statuiert, dass auch der dem Abnehmer überbundene Kostenersatz zum Entgelt gehört" (S. 29). Begriff und Umfang des Entgelts ist aus der Sicht des Abnehmers zu definieren (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., S. 399 Rz. 1161). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (Entscheide der SRK vom 13. Februar 2001 in Sachen S. [SRK 2000-067] E. 4b und vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.126 E. 3d).

3.2.5 Schliesslich ist noch das Begehren des Beschwerdeführers zu prüfen, den angefochtenen Entscheid hinsichtlich der Vorsteuerabrechnungen zu überprüfen und zu korrigieren. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat im Rahmen der Mehrwertsteuerkontrolle, des Einsprache- und des Beschwerdeverfahrens zahlreiche Belege zur Geltendmachung von Vorsteuern eingereicht. Die ESTV hat sämtliche eingereichten Belege der zu beurteilenden Periode 1. Januar bis 31. März 2001 und Juni 2002 auf ihre Vorsteuerabzugsfähigkeit überprüft und hat für die übrigen Perioden vom 1. April 2001 bis 31. Mai 2002 den Vorsteuerabzug auf dieser Basis übernommen. Dabei hat sich gezeigt, dass 60.7% der vom Beschwerdeführer verbuchten Vorsteuern anrechenbar sind; diese Vorsteuern ergeben Fr. 1'571.05 entsprechend dem von der ESTV anerkannten Betrag. Auch gegen dieses Vorgehen der ESTV ist nichts einzuwenden. Die Verwaltung ist nicht gehalten, sämtliche eingelegten Belege aller Perioden im Einzelnen zu prüfen. Solches würde schon dem Prinzip der Selbstveranlagung widersprechen (vgl. oben E. 2.2). Der Beschwerdeführer vermag denn auch in seiner Beschwerde nicht annähernd mit genügender Begründung und Hinweis auf Beweise darzulegen, inwiefern die Berechnung des Vorsteuerabzugs durch die Verwaltung nicht korrekt wäre. Der blosse Verweis auf eingereichte Belege kann dazu nicht genügen. Der Beschwerdeführer müsste im Einzelnen dartun, dass sowohl die Methode der ESTV zur Berechnung des Vorsteuerabzugs falsch ist wie auch den Umfang der fehlerhaften Berechnung aufzeigen. Er kommt jedoch seiner Pflicht zum Beweis steuermindernder Tatsachen nicht nach (vgl. E. 2.6.4 hiervor). Die Beschwerde ist aus diesem Grund in diesem Punkt abzuweisen.

3.3 Die Beschwerde ist daher insgesamt im von der ESTV beantragten Umfang von Fr. 1'571.05 teilweise gutzuheissen, sodass der Beschwerdeführer der Verwaltung noch den Betrag von Fr. 8'976.40 (Fr. 10'547.45 ./. Fr. 1'571.05) nebst 5% Verzugszins seit 17. Januar 2002 (mittlerer Verfall) zu bezahlen hat. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

3.4 Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG werden die Verfahrenskosten in der Regel

der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt. Einer obsiegenden Partei dürfen nur Verfahrenskosten auferlegt werden, die sie durch Verletzung von Verfahrensvorschriften verursacht hat (Art. 63 Abs. 3 VwVG). Durch das ungenügende Führen seiner Buchhaltung hat der Beschwerdeführer die ihm obliegenden Pflichten nicht erfüllt. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat erst im Verlauf des Verfahrens sukzessive immer wieder weitere Unterlagen über seine erzielten Entgelte und Belege für den Vorsteuerabzug eingereicht; diese Unterlagen hätte er bereits anlässlich der Kontrolle vorlegen können. Unter den gegebenen Umständen rechtfertigt es sich daher, dem Beschwerdeführer die gesamten Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK bzw. dem Bundesverwaltungsgericht, welche gemäss Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 1'000.-- festgesetzt werden, aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten. Eine Parteientschädigung ist aus demselben Grund nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde von X._____ vom 20. Januar 2006 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 7. Dezember 2005 wird teilweise gutgeheissen. X._____ schuldet der Eidgenössischen Steuerverwaltung für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2002 (Zeit vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2002) Fr. 8'976.40 zuzüglich 5% Verzugszins seit 17. Januar 2002.
2. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 1'000.-- werden X._____ auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- verrechnet.
3. X._____ wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - dem Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Johannes Schöpf

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und m und Art. 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: