(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 15. März 1999)

Mehrwertsteuer. Übergangsbestimmungen. Steuerentlastung auf Warenvorräten (Art. 85 Abs. 1 MWSTV). Verfahrenskosten zu Lasten des Beschwerdeführers bei Gutheissung der Beschwerde.

- Eine Übergangsordnung soll die Einführung des neuen Rechtes ermöglichen und den Übergang zwischen altem und neuem Recht mildern. Bei der Wahl des Übergangsrechts hat der Gesetzgeber die Vorschriften der Verfassung und, wenn keine ausdrücklichen Vorschriften bestehen, die allgemeinen Grundsätze, z. B. der Verhältnismässigkeit, und das Willkürverbot zu beachten (E. 3c).

- Bisher nicht warenumsatzsteuerpflichtige Unternehmer haben auf dem Einkauf von Waren zum Wiederverkauf oder für gewerbsmässige Herstellung Warenumsatzsteuer (WUST) bezahlt. Im Gegensatz zu den WUST-Grossisten, die solche Waren gegen Grossistenerklärung steuerfrei bezogen haben, würde bei nicht warenumsatzsteuerpflichtigen Unternehmern beim Übergang zur Mehrwertsteuer eine Doppelbelastung entstehen (E. 3d). Die an die mit der Einführung der Mehrwertsteuer neu steuerpflichtigen Unternehmer gestellten Anforderungen für die Steuerentlastung werden in der Broschüre «Übergangsbestimmungen von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer» geregelt (E. 4b).

- Bestätigung der Rechtsprechung, wonach im Falle einer teilweisen Gutheissung der Beschwerde bei verspäteter Vorlage von Beweismitteln durch den Beschwerdeführer diesem die Verfahrenskosten aufzuerlegen sind (E. 6).

Taxe sur la valeur ajoutée. Dispositions transitoires. Dégrèvement fiscal des stocks de marchandises (art. 85 al. 1 OTVA). Frais de procédure à charge du recourant en cas d'admission du recours.

- Une réglementation transitoire doit permettre l'introduction du nouveau droit et adoucir le passage de l'ancien au nouveau droit. Dans le choix des mesures transitoires, le législateur doit tenir compte des dispositions constitutionnelles et, s'il n'existe pas de dispositions topiques, des principes généraux, p. ex. la proportionnalité et la prohibition de l'arbitraire (consid. 3c).

- Les entrepreneurs jusqu'à présent non soumis à l'impôt sur le chiffre d'affaires ont payé l'impôt sur le chiffre d'affaires sur l'achat de marchandises destinées à la revente ou à la fabrication professionnelle. Au contraire des grossistes ICHA, qui ont acquis de telles marchandises en franchise d'impôt contre des déclarations de grossiste, les entrepreneurs non soumis à l'impôt sur le chiffre d'affaires se verraient doublement imposés à l'occasion du passage à la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 3d). Les conditions relatives au dégrèvement fiscal que doivent remplir les entrepreneurs nouvellement assujettis suite à l'introduction de la taxe sur la valeur ajoutée sont réglées par la brochure «Passage du régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires à celui de la taxe sur la valeur ajoutée» (consid. 4b).

- Confirmation de la jurisprudence selon laquelle, en cas d'admission partielle du recours, les frais de procédure doivent être mis à charge du recourant lors de présentation tardive de moyens de preuve par ce dernier (consid. 6).

Imposta sul valore aggiunto. Disposizioni transitorie. Sgravio fiscale dei depositi di merci (art. 85 cpv. 1 OIVA). Costi procedurali a carico del ricorrente in caso di approvazione del ricorso.

- Un regolamento transitorio deve permettere l'introduzione del nuovo diritto e agevolare il passaggio dal vecchio al nuovo diritto. Nella scelta delle misure transitorie, il legislatore deve tenere conto delle disposizioni costituzionali e, se non esistono disposizioni esplicite, dei principi generali, ad es. la proporzionalità e il divieto dell'arbitrarietà (consid. 3c).

- Gli imprenditori finora non soggetti all'imposta sulla cifra d'affari hanno pagato l'imposta sulla cifra d'affari (ICA) sull'acquisto di merci destinate alla rivendita o alla fabbricazione professionale. Contrariamente ai grossisti ICA, che hanno acquisito tali merci in franchigia d'imposta contro dichiarazioni di grossista, gli imprenditori non soggetti all'imposta sulla cifra d'affari sarebbero soggetti a una doppia imposizione al momento del passaggio all'imposta sul valore aggiunto (consid. 3d). Le condizioni relative allo sgravio fiscale che devono adempiere gli imprenditori assoggettati in seguito all'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto sono regolati nell'opuscolo «Disposizioni transitorie dall'imposta sulla cifra d'affari all'imposta sul valore aggiunto» (consid. 4b).

- Conferma della giurisprudenza secondo cui, nel caso di approvazione parziale del ricorso, i costi procedurali sono a carico del ricorrente se quest'ultimo presenta tardivamente i mezzi di prova (consid. 6).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. X. ist aufgrund seiner Coiffeurleistungen und seines Zweithaarvertriebs gestützt auf Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) seit dem 1. Januar 1995 im Register der Steuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Vor dem 1. Januar 1995 war der Steuerpflichtige nicht als Grossist im Sinne des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUSTB, BS 6 173) warenumsatzsteuerpflichtig und daher auch nicht im Register der Steuerpflichtigen eingetragen. In der Mehrwertsteuer-Abrechnung für das 1. Quartal 1995 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. März 1995) machte der Steuerpflichtige Fr. 15 761.90 an Vorsteuern geltend, von denen der Betrag von Fr. 14 225.- auf die Entsteuerung des Warenlagers per 31. Dezember 1994 und der Betrag von Fr. 1536.90 auf den Materialaufwand für die betreffende Steuerperiode entfielen.

Da X. seiner Abrechnung für das 1. Quartal 1995 keine Unterlagen bezüglich der Steuerentlastung des Warenlagers beigelegt hatte, forderte die ESTV den Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 22. Juli 1995 auf, die Bilanz- und Erfolgsrechnung per 31. Dezember 1994 sowie den Inventarzusammenzug per 31. Dezember 1994 der Verwaltung einzureichen. Am 26. Juli 1995 übermittelte X. der ESTV «14 Stück Rechnungsbücher, ausgestellt für Endverbraucher und Wiederverkäufer», «1 Belegordner mit Belegen über Zweithaareinkäufe» sowie zwei «Bilanzen 1991/92 und 1992/93». Die ESTV teilte X. am 8. August 1995 mit, sie könne aufgrund der eingereichten Unterlagen die geltend gemachte «Entsteuerung des Warenlagers» (zahlenmässig) nicht ermitteln. Die Verwaltung forderte den Steuerpflichtigen in jenem Schreiben ebenfalls binnen einer Frist von 20 Tagen auf, ihr ein detailliertes Wareninventar mit Ausweis des Einfuhrzolls (Zollquittungen), die Jahresrechnung 1993/94 per 31. Oktober 1994 und die Kontoauszüge der Wareneinkäufe und Warenverkäufe bis Ende 1994 zu übermitteln.

Mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 10. August 1995 belastete die ESTV X. die von ihm in der Abrechnung für das 1. Quartal

1995 geltend gemachte Entsteuerung des Wareninventars von Fr. 14 225.- zurück. Der Steuerpflichtige teilte der Verwaltung mit Schreiben vom 18. August 1995 mit, dass er mit der EA vom 10. August 1995 nicht einverstanden sei, der Jahresabschluss 1993/94 per 31. Oktober 1994 liege zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht vor und werde nach der Fertigstellung nachgereicht werden. Die ESTV hielt im Schreiben vom 25. August 1995 an X. fest, dass der Steuerpflichtige noch immer keinen Zusammenschluss des Inventars per 31. Oktober 1994 (mit Wareneinkäufen und Warenverkäufen ab 1. November bis 31. Dezember 1994) der Verwaltung eingereicht habe, obwohl diese Unterlagen (wie auch die Jahresrechnung 1993/94) von ihm bereits zweimal schriftlich angefordert worden sind. X. reichte am 6. März 1996 der ESTV die Jahresrechnung 1993/94 (in Kopie) ein. Am 13. März 1996 forderte die Verwaltung den Steuerpflichtigen auf, ihr innert einer Frist von 20 Tagen das Wareninventar per 31. Dezember 1994 (bzw. 31. Oktober 1994) zusammen mit den Unterlagen betreffend Wareneinkauf und Warenverkauf für den Zeitraum 1. November bis 31.

Dezember 1994 einzureichen. Nachdem der Steuerpflichtige die geforderten Unterlagen innert Frist nicht vorgelegt hatte, leitete die ESTV eine Betreibung für den Betrag von Fr. 14 225.- (nebst Zins und Kosten) ein, wobei X. Rechtsvorschlag erhob.

B. In Bestätigung der Forderung und zur Beseitigung des Rechtsvorschlages erliess die ESTV am 15. April 1997 einen kostenpflichtigen (formellen) Entscheid, mit dem die Steuerschuld von X. gemäss EA vom 10. August 1995 mit Fr. 14 225.- (nebst Zins und Kosten) festgesetzt wurde. Mit Eingabe vom 17. April 1997 liess der Steuerpflichtige durch seine Vertreterin gegen den Entscheid vom 15. April 1997 bei der ESTV Einsprache erheben. Die Verwaltung forderte die Vertreterin von X. am 6. Januar 1998 auf, bis zum 6. Februar 1998 verschiedene zusätzliche Beweismittel einzureichen (Wareninventar per 31. Dezember 1994 oder das Wareninventar per 31. Oktober 1994 und zusätzliche Dokumente betreffend Wareneinkauf bzw. Warenverkauf für den Zeitraum 1. November bis 31. Dezember 1994). Innert Frist reichte die Vertreterin von X. am 29. Januar 1998 diverse Unterlagen (Inventar per 31. Oktober 1994, Aufstellung der Verkäufe vom 1. November bis 31. Dezember 1994 sowie die Inventare 1993, 1995 und 1996 zum Vergleich) der Verwaltung ein.

Nach Ansicht der ESTV entsprachen die vom Steuerpflichtigen eingereichten Unterlagen nicht den verlangten Anforderungen zur Entsteuerung des Warenlagers und sie erliess am 19. Juni 1998 einen Einspracheentscheid, mit dem sie die erhobene Einsprache vollumfänglich abwies. Die von X. vorgelegten Beweismittel seien nach Ansicht der Verwaltung nicht dazu geeignet, den Nachweis für den Bestand des Warenlagers per 31. Dezember 1994 sowie den Nachweis der tatsächlich geleisteten Warenumsatzsteuer (WUST) zu erbringen.

C. Mit Eingabe vom 17. Juli 1998 lässt X. (Beschwerdeführer) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 19. Juni 1998 erheben. Der Einspracheentscheid wird durch den Beschwerdeführer im vollen Umfang angefochten, wobei zusammen mit der Beschwerde betreffend den Lagerbestand per 31. Dezember 1994 diverse Unterlagen (betreffend das Inventar) erstmals eingereicht werden, die - nach den Angaben der Vertreterin des Beschwerdeführers - erst im Zusammenhang mit der Vorbereitung der Beschwerdeschrift wieder entdeckt wurden.

Die ESTV führte in der Vernehmlassung vom 15. September 1998 aus, die Bestimmung von Art. 85 MWSTV regle die Entsteuerung des Warenlagers beim Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer (MWST). Der Beschwerdeführer habe mit den bis zum Zeitpunkt des Einspracheentscheides vorgelegten Unterlagen die erforderlichen Nachweise für die Steuerentlastung nicht erbracht. Aufgrund der mit der Beschwerde bei der SRK erstmals eingereichten Unterlagen habe die ESTV mit der Vertreterin des Beschwerdeführers Kontakt aufgenommen. Gestützt auf die dabei erhaltenen Zusatzangaben werde von der ESTV per 31. Oktober 1994 ein Warenwert von total Fr. 104 600.- anerkannt. Vom 1. November 1994 bis zum 31. Dezember 1994 seien Einkäufe von Fr. 23 979.- und Verkäufe von Fr. 38 887.20 zu verzeichnen. Der Beschwerdeführer habe mithin den Nachweis erbracht, dass sich per 31. Dezember 1994 gemäss Bilanzwert Gegenstände im Wert von (gerundet) Fr. 90 000.- in seinem Lager in seiner Verfügungsmacht befunden hätten. Mithin sei die Lagerentsteuerung im Betrag der Warenumsatzsteuer zu 9,3% auf diesem Bilanzwert vorzunehmen, dies entspreche Fr. 7658.- (gerundet). In diesem Betrag sei die Beschwerde gutzuheissen, im übrigen aber kostenpflichtig abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1. - 2. (...)

3.a. Der Bundesrat erlässt gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (UeB BV, SR 101) - abweichend von Art. 41ter Abs. 6 BV - die Ausführungsbestimmungen für die Umsatzsteuer im Sinne von Art. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 BV, die bis zum Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes gelten sollen. Art. 8 Abs. 2 UeB BV enthält sodann die für die Ausführungsbestimmungen geltenden «Grundsätze» und Abs. 3 erteilt dem Bundesrat den Auftrag, den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer zu regeln (vgl. BGE 123 II 390; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 67 S. 81).

Die Bestimmung von Art. 8 Abs. 3 UeB BV lautet wie folgt:

«3 Der Bundesrat regelt den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur neuen Mehrwertsteuer. Er kann auch für die erste Zeit nach deren Inkrafttreten den Vorsteuerabzug für Anlagegüter einschränken oder zeitlich vorverlegen.»

b. Für die Steuerentlastung auf Warenvorräten beim Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer fällt die Bestimmung von Art. 85 Abs. 1 MWSTV in Betracht:

«Art. 85 Steuerentlastung auf Warenvorräten

1 Der Steuerpflichtige kann die einem warenumsatzsteuerpflichtigen Lieferer nachweislich vergütete sowie die von ihm bei der Einfuhr entrichtete Warenumsatzsteuer wie Vorsteuern nach Artikel 29 abziehen, sofern alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

a. die Waren sind von ihm zum Wiederverkauf oder zur Verwendung als Werkstoff für die gewerbmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken im Sinne des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer bezogen oder von ihm für die gewerbmässige Herstellung von Waren verwendet worden;

b. der Steuerpflichtige hat über diese Waren oder die daraus hergestellten Waren beim Beginn seiner Steuerpflicht nach dieser

Verordnung die Verfügungsmacht;

c. er hat für diese Waren die Steueranrechnung nach Artikel 23 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer nicht vorgenommen.»

c. Eine Übergangsordnung soll die Einführung des neuen Rechts ermöglichen oder erleichtern und den Übergang zwischen altem und neuem Recht mildern. Sie schafft mit dem Erlass technisch-organisatorischer Bestimmungen die Voraussetzungen für die Anwendung des neuen Rechts. Sie trägt allfälligen Härten der Betroffenen unter anderem dadurch Rechnung, dass sie gewisse Bestimmungen der Neuregelung früher oder später in Kraft treten lässt als den übrigen Erlass, Anpassungsfristen gewährt oder auf eine andere Weise für eine stufenweise Einführung strenger Vorschriften sorgt. Auf welchen Zeitpunkt eine Neuregelung in Kraft gesetzt werden soll, ist dem pflichtgemässen Ermessen des Gesetzgebers anheimgestellt und hängt vom angestrebten Zweck ab. Eine rasche Einführung drängt sich in der Regel im Wirtschaftsrecht auf, wo die staatlichen Massnahmen häufig in den Wirtschaftsablauf eingreifen und der damit verfolgte Zweck schnell durchgesetzt werden muss, um Missbräuchen vorzubeugen. Neben dem öffentlichen Interesse, das hinter jeder Rechtsänderung stehen muss, sprechen im übrigen Erwägungen der Rechtsgleichheit und der Rechtseinheit dafür, dass altrechtliche Rechtsverhältnisse möglichst rasch mit dem neuen Recht in Einklang gebracht werden. Nur wenn schützenswerte Interessen es gebieten, kann in einem gewissen Mass bei der Anpassung an das neue Recht auf bestehende Rechtsverhältnisse Rücksicht genommen werden. Doch ist von Härtemilderungs- oder Ausnahmeklauseln auch in solchen Fällen zurückhaltend Gebrauch zu machen. Bei der Wahl des Übergangsrechts hat der Gesetzgeber die Vorschriften der Verfassung und, wenn keine ausdrücklichen Vorschriften bestehen, die allgemeinen Grundsätze, zum Beispiel der Verhältnismässigkeit, und das Willkürverbot zu beachten. Auch die allenfalls gewählte Übergangslösung muss verfassungs- und gesetzmässig sein (vgl. BGE 123 II 395 f. bzw. ASA 67 S. 85 f. mit weiteren Hinweisen).

d. Ob die hier angewendeten übergangsrechtlichen Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung diesen Grundsätzen genügen, ist im folgenden zu prüfen.

Die Steuerentlastung wird nur auf Warenvorräten gewährt und kommt insbesondere für unter altem Recht erworbene Anlage- und Investitionsgüter sowie für Betriebsmittel nicht zur Anwendung. Eine Steuerentlastung kommt vor allem für bisher nicht warenumsatzsteuerpflichtige Lieferanten zur Anwendung. Die bisher nicht warenumsatzsteuerpflichtigen Unternehmer haben auf dem Einkauf von Waren zum Wiederverkauf oder für die gewerbsmässige Herstellung Warenumsatzsteuer mit 9,3% bezahlt. Im Gegensatz zu den WUST-Grossisten, die solche Waren gegen Grossistenerklärung steuerfrei bezogen haben, würde bei diesen Unternehmungen ohne Steuerentlastung eine Doppelbesteuerung entstehen, weil der Verkauf dieser Waren auf jeden Fall steuerpflichtig ist. Voraussetzung für die Steuerentlastung ist ein detaillierter Nachweis der bezahlten Steuern. Dieser Nachweis kann mit einem detaillierten Inventar der Warenvorräte oder mit einer separaten Aufstellung erbracht werden (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 330 f. Rz. 1213 ff.; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 147 f.; dieselben, Mehrwertsteuer/Ergänzungsband, Muri/Bern 1994, S. 65).

Unter der Herrschaft der Warenumsatzsteuer konnte ein nicht steuerpflichtiger Unternehmer («Nichtgrossist») die Wiederverkaufswaren und von ihm benötigte Werkstoffe nur steuerbelastet beziehen. Demgegenüber konnte ein Unternehmer, der Grossist war, Wiederverkaufswaren und Werkstoffe gegen Grossistenerklärung (GE) steuerfrei beziehen (vgl. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 212 ff. Rz. 478 ff.). Beim Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer sollen nach der Absicht des Ordnungsgebers die bisherigen Nichtgrossisten (unter dem Regime der Warenumsatzsteuer), die neu (unter dem Regime der Mehrwertsteuer) steuerpflichtig werden, den bisherigen Grossisten (die sowohl unter der Warenumsatzsteuer als auch unter der Mehrwertsteuer steuerpflichtig sind) durch die Entsteuerung der Warenvorräte bzw. Werkstoffe gleichgestellt werden. Die Ordnung von Art. 85 Abs. 1 MWSTV gewährleistet sowohl für die früher bereits warenumsatzsteuerpflichtigen als auch für die bisher nicht warenumsatzsteuerpflichtigen aber neu mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmer zum Zeitpunkt der Einführung der Mehrwertsteuer per 1. Januar 1995 eine gleiche Ausgangsposition. Mit dieser Regelung soll ein gleichmässiger und die Wettbewerbsneutralität beachtender Übergang von der alten zur neuen Steuerrechtsordnung sichergestellt werden.

Die SRK gelangt - im Rahmen der von ihr ausgeübten konkreten Normenkontrolle - zur Auffassung, dass jene vom Bundesrat diesbezüglich getroffene Lösung offensichtlich verfassungsmässig ist, da sich der Ordnungsgeber im Rahmen des ihm eingeräumten Ermessens gehalten hat. Die getroffene Lösung verletzt den dem Ordnungsgeber eingeräumten Gestaltungsspielraum nicht, respektiert ebenfalls die mehrwertsteuerlichen Grundsätze und verstösst nicht gegen weitere Verfassungsrechte. Unter diesen Umständen hat der Richter nicht einzugreifen und das Ermessen des Ordnungsgebers durch sein eigenes zu ersetzen (vgl. auch BGE 123 II 449 E. 9, 123 II 454 E. 11d).

4.a. Ein Steuerpflichtiger hat 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 (Art. 47 Abs. 1 MWSTV). Der Steuerpflichtige hat der ESTV auf Verlangen über alle Tatsachen, die für die Steuerbemessung von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen (Art. 46 MWSTV; vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 279 f. Rz. 1032 ff.). Die angeführten Bestimmungen entsprechen fast wortgleich den bereits in Art. 34 Abs. 1 WUSTB genannten Vorschriften, die die Auskunfts-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der Steuerpflichtigen regeln. Jene altrechtlichen Bestimmungen des Warenumsatzsteuerbeschlusses wurden durch das Bundesgericht mehrfach als zulässig erachtet (vgl. Metzger, a.a.O., S. 329 ff. Rz. 814 ff.).

Was die erwähnten Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung zur Auskunfts-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht betrifft, hat das Bundesgericht - zwar ohne deren Verfassungsmässigkeit ausdrücklich zu überprüfen - auf jene Bestimmungen in einem kürzlich erlassenen Urteil Bezug genommen und diese - zumindest indirekt - als verfassungsmässig und damit als anwendbar angesehen (vgl. BGE 123 II 34 f. E. 9c bzw. ASA 66 S. 334 f. E. 9c).

Die SRK hat im Zusammenhang mit Fragen der Ausgestaltung und des Aufbaus des Rechnungswesens eines Steuerpflichtigen erkannt, dass das Verfolgen der Geschäftsvorfälle vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung (sowie in umgekehrter Richtung) ohne grossen Zeitverlust gewährleistet sein muss und der ESTV die Kompetenz zusteht, Weisungen und Bestimmungen zu erlassen, um eine wirksame Steuerkontrolle zu ermöglichen. Die Verwaltung ist hierzu sogar verpflichtet, sofern die Art einer bestimmten Tätigkeit von Steuerpflichtigen es erfordert (vgl. Entscheid der SRK vom 10. Juni 1998 [SRK 1997-046] E. 3d/bb[22]; Entscheid der SRK vom 25. September 1998, publiziert in MWST-Journal 4/1998, S. 168 f. E. 6a; vgl. auch BGE 123 II 33 f. E. 9b).

Nach der Auffassung der SRK handelt es sich bei den Vorschriften von Art. 46 und Art. 47 MWSTV um Bestimmungen mit klarem Wortlaut, die die sich aus dem Selbstveranlagungsprinzip für die Steuerpflichtigen ergebenden Verpflichtungen näher umschreiben, wobei der Bundesrat bei deren Erlass weder verfassungsrechtliche Bestimmungen verletzt noch den ihm eingeräumten Gestaltungsspielraum überschritten hat, wenn er dem Steuerpflichtigen derartige Auskunfts-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten auferlegt. Auch in diesem Fall hat der Richter nicht einzugreifen und das Ermessen der Verwaltung durch sein eigenes zu ersetzen.

b. Die ESTV hat die Anforderungen an das Rechnungswesen für die der Mehrwertsteuer unterworfenen Betriebe in der Broschüre «Rechnungswesen Mehrwertsteuer» vom Februar 1994[23] näher spezifiziert. Diese Broschüre enthält detaillierte Vorschriften für die Rechnungstellung und Überwälzung der Steuer, die Buchführung, die Erfassung und Gliederung der Umsätze sowie die Aufbewahrung der Geschäftsbücher und Belege. Auch die «Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige» (Ausgaben vom Herbst 1994 und Frühling 1997)[24] enthält weitere Präzisierungen der Pflichten der Steuerpflichtigen, die diese zu beachten haben.

Die an die mit der Einführung der Mehrwertsteuer neu steuerpflichtigen Firmen (insbesondere Nichtgrossisten bei der Warenumsatzsteuer) gestellten Anforderungen werden in der Broschüre «Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer» vom September 1994[25] in Ziff. 3.2 geregelt. Hinsichtlich der geforderten Nachweise zur Entsteuerung der Warenvorräte (per 31. Dezember 1994) bestimmt Ziff. 3.2.2 die näheren Einzelheiten. Insbesondere schreibt diese Bestimmung vor, dass für die Aufhebung der Vorbelastung an Warenumsatzsteuer ein detailliertes (bereits bestehendes) Inventar der Vorräte oder ein extra anzulegendes Verzeichnis - gemäss einem dargestellten Schema - der ESTV für die Steueranrechnung vorzulegen ist. Dieses Schema verlangt für jede Inventarposition folgende Angaben: Bezeichnung der Ware, Menge, Ankaufspreis (mit Steuer bzw. ohne Steuer), Steuersatz und Name des Lieferanten. Betreffend die selbst hergestellten Waren (Zwischenprodukte und Endfabrikate) darf nur der Wert der verwendeten Werkstoffe eingesetzt werden.

Diese Detailbestimmungen, die Fragen technischer Natur regeln und bei deren Beurteilung sich die Rekurskommission eine gewisse Zurückhaltung auferlegt, da der Verwaltung dabei die grössere Sachnähe zugestehen ist, sind nach der Ansicht der SRK nicht zu beanstanden. Auch bei diesen von der ESTV entwickelten Detailbestimmungen wurden weder verfassungsmässige Rechte verletzt noch hat die Verwaltung ihren Gestaltungsspielraum überschritten, wenn sie vom Steuerpflichtigen detaillierte Nachweise (Auflistung von Art und Menge der Waren, Lieferant, Ankaufspreis und Steuersatz gemäss Schema bzw. ein bestehendes detailliertes Inventar) für die Entsteuerung der Warenvorräte per 31. Dezember 1994 verlangt.

5.a. Im vorliegenden Fall handelte es sich beim Beschwerdeführer bis zum 31. Dezember 1994 um einen Nichtgrossisten bei der Warenumsatzsteuer, sodass auf ihn zum damaligen Zeitpunkt die für die seinerzeitigen WUST-Grossisten gültigen Vorschriften betreffend Führung der Geschäftsbücher (und weiterer Aufzeichnungen) nicht anwendbar waren. Für den Beschwerdeführer musste jedoch spätestens im Herbst 1994 aufgrund der damals erhältlichen Informationen (Abstimmung vom 28. November 1993, Publikation der Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 im Bundesblatt, Veröffentlichung von Broschüren und allgemeinen Informationen durch die ESTV) klar sein, dass er ab dem 1. Januar 1995 mehrwertsteuerpflichtig sein wird. Bedingt durch den Grundsatz der Selbstveranlagung war er dazu gehalten, die entsprechenden Vorbereitungen für den Zeitpunkt seines Eintrittes in die Steuerpflicht der Mehrwertsteuer per 1. Januar 1995 zu treffen. Dazu zählte auch die Vorbereitung der allfälligen Entsteuerung des Warenlagers durch den Beschwerdeführer, wobei ihm dafür die näheren (technischen) Einzelheiten durch die im September 1994 erschienene Broschüre «Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer» zugänglich waren. Er hatte bis zum Termin

der Einreichung der Abrechnung für das 1. Quartal 1995 (30. Mai 1995) mehr als acht Monate Zeit, um die erforderlichen Unterlagen (Inventar) für die Entsteuerung des Warenlagers vorzubereiten. Der Beschwerdeführer kann sich mithin nicht darauf berufen, die an ihn gestellten formellen Anforderungen für die Entsteuerung des Warenlagers seien ihm nicht rechtzeitig zur Verfügung gestanden bzw. es wäre ihm nicht möglich gewesen, zeitgerecht dafür die entsprechenden Vorkehrungen zu treffen (vgl. BGE 123 II 398 f. E. 9c).

Der Beschwerdeführer hat sowohl im Rahmen des Entscheid- als auch des Einspracheverfahrens der ESTV Unterlagen eingereicht, die den dargestellten Anforderungen nicht entsprochen haben. So fehlten Angaben zu den Lieferanten; bei den angeführten Preisen war nicht ersichtlich, um welchen Wert (Ankaufspreis oder ein anderer Wert?; bei selbst hergestellten Waren der Wert der verwendeten Werkstoffe oder ein anderer Wert?) es sich dabei handelte. Auch die vom Beschwerdeführer vorgelegten Zollquittungen sind nicht als Ersatz für das Inventar per 31. Dezember 1994 anzusehen. So können im Jahr 1994 durch den Beschwerdeführer eingeführte Waren im gleichen Jahr bereits wieder verkauft worden sein, sodass sich diese am 31. Dezember 1994 nicht mehr am Lager befunden haben. Der in der Bilanz per 31. Oktober 1994 durch den Beschwerdeführer ausgewiesene Warenwert des Lagers konnte von der ESTV ebenfalls nicht als Basis für die Entsteuerung des Warenlagers herangezogen werden, da sie nur den Ankaufspreis hätte berücksichtigen können und der Warenwert des Lagers gemäss Bilanz nicht der Summe der Ankaufspreise entsprach. Auf der Basis der vom Beschwerdeführer zum damaligen Zeitpunkt eingereichten Unterlagen war die ESTV mithin zutreffend

nicht in der Lage, die Steuerentlastung auf das Warenlager per 31. Dezember 1994 zu bewilligen. Ausserdem ist festzuhalten, dass die ESTV den Steuerpflichtigen mehrfach unter Ansetzung von Fristen aufforderte, die entsprechenden Nachweise der Verwaltung zu erbringen, wobei der Beschwerdeführer diesen Aufforderungen nicht bzw. nicht mit den angeforderten Beweismitteln nachgekommen ist.

b. Der Beschwerdeführer hat zusammen mit der Verwaltungsbeschwerde an die SRK diverse Beweismittel erstmals eingereicht, die nach seinen eigenen Angaben verloren gegangen sind und von ihm nach einer gewissen Zeitspanne «wieder aufgefunden» wurden. Die verspätete Vorlage jener Unterlagen ist jedenfalls allein auf das Verhalten des Beschwerdeführers selbst zurückzuführen. Diese Beweismittel und die durch die Verwaltung zusätzlich von der Vertreterin des Beschwerdeführers eingeholten Angaben führten in der Folge dazu, dass die ESTV in der Vernehmlassung den Wert des Warenlagers per 31. Dezember 1994 mit (gerundet) Fr. 90 000.- anerkannt hat, was beim Steuersatz der Warenumsatzsteuer von 9,3% einer Entsteuerung im Betrag von Fr. 7658.- entspricht. Auf diesen Betrag ist dem Beschwerdeführer ein Vergütungszins gemäss Art. 39 Abs. 4 MWSTV ab dem 61. Tag nach Eintreffen der Steuerabrechnung bzw. der Geltendmachung des Saldos bei der ESTV auszurichten.

Diese Bestimmung von Art. 39 Abs. 4 MWSTV ist nach der Auffassung der SRK als offensichtlich verfassungsmässig anzusehen, da sich die vom Bundesrat getroffene Lösung im Rahmen des ihm eingeräumten Ermessens gehalten hat. Diese Regelung verletzt den der Verwaltung eingeräumten Gestaltungsspielraum nicht, respektiert ebenfalls die mehrwertsteuerlichen Grundsätze und verstösst nicht gegen weitere Verfassungsrechte. Unter diesen Umständen hat der Richter nicht einzugreifen

und das Ermessen der Verwaltung durch sein eigenes zu ersetzen (vgl. Entscheid der SRK vom 22. Oktober 1996, publiziert in VPB 61.65 E. 5, S. 615 ff.).

Die von der ESTV vorgenommene Berechnung ist nachvollziehbar und plausibel und führt zur Gutheissung der Beschwerde im Umfang von Fr. 7658.-. Die Abrechnung für das 1. Quartal 1995 datiert vom Samstag, 10. Juni 1995, und ist gemäss Eingangsstempel bei der Verwaltung am Dienstag, 13. Juni 1995, eingegangen. Nachdem die ESTV in der Vernehmlassung jedoch den 11. Juni 1995 als Termin des Einganges jener Abrechnung anerkennt, ist von jenem Tag auszugehen, die Frist für den Zinsenlauf beginnt daher am 11. August 1995. Es ist ein Vergütungszins von 5% (Zinssatz gemäss Art. 1 Abs. 3 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes vom 14. Dezember 1994 über die Verzinsung, SR 641.201.49) auszurichten.

c. (...)

6.a. Die Verfahrenskosten bestehen in der Regel in einer Spruchgebühr und in einer Schreibgebühr (vgl. Art. 1 ff. der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [VwKV, SR 172.041.0]). Sie sind dem unterliegenden Einsprecher im Einspracheverfahren vor der ESTV ganz aufzuerlegen (Art. 56 Abs. 2 MWSTV, 1. Satz). Wird die Einsprache teilweise gutgeheissen, sind die Verfahrenskosten zu ermässigen (Art. 56 Abs. 2 MWSTV, 2. Satz; vgl. auch Art. 63 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG], SR 172.021). Auch bei voller Gutheissung der Einsprache können Kosten dann auferlegt werden, wenn der Einsprecher das Verfahren unnötigerweise verursacht hat, indem er zum Beispiel Beweismittel erst mit der Einsprache einreichte, die er längst zuvor hätte unterbreiten können. So sieht denn Art. 56 Abs. 3 MWSTV auch ausdrücklich vor, dass dem obsiegenden Einsprecher die Kosten des Einspracheverfahrens ganz oder teilweise auferlegt werden, wenn er das Einspracheverfahren unnötigerweise verursacht hat (vgl. Entscheid der SRK vom 2. Oktober 1997, publiziert in VPB 62.46 E. 3, S. 405 ff. mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 18. September 1998 in Sachen A. [SRK 1998-042] E. 2c mit Hinweisen[26]; ASA 50 432 E. 1b; betreffend Warenumsatzsteuer vgl. Metzger, a.a.O., S. 340 Rz. 852).

b. Der Beschwerdeführer hat als Steuerpflichtiger im Rahmen der Abrechnung für das 1. Quartal 1995 die Entsteuerung seines Warenlagers per 31. Dezember 1994 geltend gemacht. Als der Beschwerdeführer dafür innert angesetzter Frist der ESTV keine rechtsgenügenden Nachweise erbrachte, war die Verwaltung dazu gezwungen, einen (formellen) Entscheid zur Festsetzung der Rückbelastung der vom Beschwerdeführer in seiner Abrechnung abgezogenen Lagerentsteuerung zu erlassen. Dieser Entscheid datiert vom 15. April 1997 und dem Beschwerdeführer wurden auch die Kosten jenes Entscheides (total Fr. 120.-) auferlegt. Diese Vorgehensweise der ESTV ist durch die SRK unter Beachtung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung insgesamt nicht zu beanstanden.

Als der Beschwerdeführer in der Folge Rechtsvorschlag erhob und er der Verwaltung die fehlenden Nachweise - trotz neuerlicher Fristansetzung - immer noch nicht einreichte, erliess die ESTV am 19. Juni 1998 einen Einspracheentscheid, in dem sie den Inhalt des Entscheides vom 15. April 1997 bestätigte. Die Kosten des Einspracheentscheides (total Fr. 470.-) wurden durch die ESTV dem Beschwerdeführer auferlegt, da er auch das Einspracheverfahren unnötigerweise verursacht hat, als er die benötigten Nachweise der Verwaltung noch immer nicht vorgelegt hat (vgl. Entscheid der SRK vom 18. September 1998 in Sachen A. [SRK 1998-042] E. 4b mit Hinweisen[27]).

Der Beschwerdeführer selbst hätte es in der Hand gehabt, durch die fristgerechte Einreichung der mehrfach angeforderten Nachweise sowohl das Entscheid- als auch das Einspracheverfahren vor der ESTV von vorneherein überflüssig werden zu lassen. Diese Vorgehensweise der Verwaltung ist durch die SRK unter Beachtung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung insgesamt nicht zu beanstanden und die von der Verwaltung vorgenommene Kostenverlegung für das Entscheid- und das Einspracheverfahren ist zu bestätigen.

c. Der Beschwerdeführer hat erst im Rahmen des Verwaltungsbeschwerdeverfahrens vor der SRK Beweismittel eingereicht, die dazu geeignet waren, eine Lagerentsteuerung per 31. Dezember 1994 - wenn auch nicht in jenem Ausmass, das von ihm beantragt wurde - herbeizuführen. Dabei handelte es sich allerdings um Unterlagen, die durch den Beschwerdeführer offenbar «verlegt» wurden und von ihm während längerer Zeit nicht aufgefunden werden konnten. Gerade in einem derartigen Fall hätten die betreffenden Beweismittel schon zu einem früheren Zeitpunkt der ESTV eingereicht werden können und mithin auch das Verwaltungsbeschwerdeverfahren vor der SRK überflüssig werden lassen. Es liegt am Beschwerdeführer, seinen Geschäftsbetrieb so zu organisieren, dass er auf seine Geschäftsunterlagen jederzeit Zugriff hat (vgl. Entscheid der SRK vom 18. September 1998 in Sachen A. [SRK 1998-042] E. 4 mit Hinweisen[28]; Entscheid der SRK vom 28. Juli 1998 in Sachen A. [SRK 1998-038] E. 4 mit Hinweisen).

Unter diesen Umständen sind dem Beschwerdeführer - trotz teilweiser Gutheissung seiner Beschwerde - die Verfahrenskosten, die mit Fr. 1500.- (Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt werden, aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 VwKV). Die Verfahrenskosten von Fr. 1500.- für das Beschwerdeverfahren vor der SRK werden mit dem vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1500.- verrechnet. Eine Parteientschädigung ist aus den auch für die Kostenverlegung genannten Gründen nicht auszurichten.

[22] VPB 63.25.

[23] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern.

[24] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern.

[25] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern.

[26] VPB 63.80.

[27] VPB 63.80.

[28] VPB 63.80.