

(Auszug aus einer Entscheidung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 24. Juni 1999 i. S. S. [SRK 1998-177])

Mehrwertsteuer. Abrechnung nach Saldosteuersatz.

- Art. 47 Abs. 3 MWSTV, der die ESTV berechtigt, Saldosteuersätze vorzusehen, stützt sich offensichtlich auf die Verfassung (E. 3).
- Der Zweck der Mehrwertsteuerabrechnung mittels Saldosteuersätzen besteht in der administrativen Vereinfachung des Abrechnungswesens (E. 4b).
- Ein rückwirkender Widerruf der Abrechnung nach Saldosteuersatz ist nicht möglich (E. 4c).

Taxe sur la valeur ajoutée. Décompte établi selon le taux de dette fiscale nette.

- L'art 47 al. 3 OTVA, qui autorise l'AFC à prévoir le taux de dette fiscale nette, se fonde manifestement sur la constitution (consid. 3).
- Le but du décompte de TVA établi selon le taux de dette fiscale nette est de simplifier l'administration de la comptabilité (consid. 4b).
- Une annulation rétroactive du décompte établi selon le taux de dette fiscale nette n'est pas possible (consid. 4c).

Imposta sul valore aggiunto. Rendiconto secondo l'aliquota saldo.

- L'art 47 cpv. 3 OIVA che autorizza l'AFC a prevedere aliquote saldo si fonda manifestamente sulla Costituzione (consid. 3).
- Scopo del rendiconto dell'IVA mediante aliquote saldo è la semplificazione amministrativa della contabilità (consid. 4b).
- Non è possibile revocare retroattivamente il rendiconto secondo l'aliquota saldo (consid. 4c).

A. S. ist unter der Einzelfirma X. im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Mit Eingabe vom 15. Januar 1995 unterstellte er sich dem Saldosteuersatz von 4% mit Wirkung ab 1. Januar 1995 und erklärte sich einverstanden, die Bestimmungen der Broschüre über die Saldosteuersätze befolgen zu wollen.

B. Die Steuer für das erste Halbjahr 1996 berechnete S. in der Folge nicht nach der Methode des Saldosteuersatzes, sondern effektiv. Auf diese Weise wies er einen Vorsteuerüberschuss von Fr. 35.40 aus. Mit Ergänzungsabrechnung vom 21. Oktober 1996 legte die ESTV die für das erste Halbjahr 1996 geschuldete Steuer auf Fr. 1204.- fest. Dabei ging sie vom eigens durch den Steuerpflichtigen deklarierten Umsatz aus und berechnete die Steuerschuld anhand des Saldosteuersatzes von 4%. Mit Schreiben vom 30. Oktober 1996 an die ESTV erklärte S., er habe mit der Abrechnung über das erste Halbjahr 1996 von der Saldosteuersatz-Methode zur effektiven Abrechnungsmethode gewechselt. Zur Begründung machte er im Wesentlichen wirtschaftliche Gründe geltend. Daraufhin teilte ihm die ESTV mit, ein Wechsel zur genauen Abrechnungsweise sei nur auf Ende eines Kalenderjahres möglich. Der schriftliche Widerruf müsse bis spätestens Ende Februar des Folgejahres erfolgen, was bei ihm nicht der Fall sei.

C. Am 10. Juni 1998 entschied die ESTV, S. habe für das erste Halbjahr 1996 und gemäss Ergänzungsabrechnung vom 21. Oktober 1996 noch Fr. 1168.80 (Fr. 1204.- abzüglich Fr. 35.40 [Gutschriftsstornierung]) Mehrwertsteuern nebst Verzugszins zu bezahlen. Dagegen erhob S. mit Eingabe vom 3. Juli 1998 Einsprache.

D. Mit Einspracheentscheid vom 30. Oktober 1998 wies die ESTV die Einsprache ab und bezifferte die noch geschuldete Steuer nebst Verzugszins für das 1. Halbjahr 1997 (recte: 1996) mit Fr. 742.65 (Fr. 1204.- abzüglich Fr. 35.40 [Gutschriftsstornierung] abzüglich Fr. 425.65 [Vorsteuerüberschuss 1. Quartal 1998]). Zur Begründung führte sie im Wesentlichen an, ein Widerruf der Unterstellungserklärung sei jeweils auf den 31. Dezember möglich, wobei dieser in schriftlicher Form bis spätestens Ende Februar des Folgejahres einzureichen sei. Der Widerruf von S. könne demzufolge erst ab 1. Januar 1997 Wirkung entfalten. Das Argument der je unterschiedlichen Steuerbelastungen aufgrund der beiden Abrechnungsmethoden sei unbehelflich, da Saldosteuersätze wohl zu administrativen Vereinfachungen, nicht jedoch zu finanziellen Erleichterungen führen sollen.

E. Mit Eingabe vom 29. November 1998 führt S. gegen den Einspracheentscheid der ESTV Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) und stellt den sinngemässen Antrag, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, und es sei festzustellen, der Wechsel von der Saldosteuersatz-Methode zur effektiven Abrechnungsart sei für ihn bereits mit Wirkung ab 1. Januar 1996 möglich. Zur Begründung bringt er erneut im Wesentlichen wirtschaftliche Argumente vor. Seine Geschäftsentwicklung im Jahre 1995 und im ersten Halbjahr 1996 sei sehr schlecht gewesen. Erst ab Mitte Juni 1996 sei ihm ein Auftrag zugesprochen worden, welcher ihm das «Überleben» überhaupt ermöglicht habe. Mit der Saldosteuersatz-Methode habe er für das gesamte Jahr 1996 rund Fr. 10 000.- mehr zu bezahlen als mit der effektiven Abrechnungsart. Dieser Mehrbetrag sei nicht gerechtfertigt und würde ihn an den Rand des Konkurses bringen.

In der Vernehmlassung vom 3. März 1999 beantragt die ESTV, die Beschwerde abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

(...)

1.c. Es gilt im vorliegenden Fall einzig über die Frage zu befinden, ob der Beschwerdeführer mit Eingabe der Mehrwertsteuerabrechnung 1. Halbjahr 1996 vom 20. September 1996 (bzw. mit Schreiben vom 30. Oktober 1996) rückwirkend auf den 1. Januar 1996 von der Saldosteuersatz-Methode zur ordentlichen, effektiven Abrechnungsart wechseln durfte.

(...)

3.a. Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmung (UeB) der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (BV, SR 101) beauftragt den Bundesrat, in Abweichung von Art. 41ter Abs. 6 BV die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Art. 8 Abs. 2 UeB BV legt die Grundsätze fest, die der Verordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zu beachten hat. Danach kann der Verordnungsgeber Vereinfachungen anordnen, wenn sich daraus weder auf die Steuereinnahmen noch auf die Wettbewerbsverhältnisse in wesentlichem Ausmass Auswirkungen ergeben und sofern dadurch die Steuerabrechnung für andere Steuerpflichtige nicht übermässig erschwert wird (Art. 8 Abs. 2 Bst. I UeB BV). Nach dem Willen des Verfassungsgebers fällt hier die Berechnung der Steuerschuld unter Verwendung von Pauschalsätzen, welche die Vorsteuern berücksichtigen, in Betracht (AB 1993 N 336).

b. Die einschlägige Ausführungsbestimmung der Mehrwertsteuerverordnung lautet wie folgt: Erwachsen dem Steuerpflichtigen aus der genauen Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuer wesentlicher Tatsachen übermässige Umtriebe, so kann die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen Erleichterungen gewähren oder eine annäherungsweise Ermittlung der Steuer zulassen, sofern sich dadurch kein namhafter Steuerausfall oder -mehrertrag, keine beachtenswerte Verzerrung der Wettbewerbsverhältnisse und keine übermässige Erschwerung der Steuerberechnung für andere Steuerpflichtige und der Steuerkontrolle ergeben (Art. 47 Abs. 3 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV], SR 641.201).

Sowohl der Verfassungs- als auch der Verordnungsgeber machen solche Vereinfachungen mithin davon abhängig, dass der Steuerpflichtige dadurch grundsätzlich weder namhaft begünstigt noch namhaft benachteiligt wird. Die Steuerleistung soll mit oder ohne Erleichterung prinzipiell die gleiche sein. Insofern stützt sich Art. 47 Abs. 3 MWSTV offensichtlich auf die Verfassung (Art. 8 Abs. 2 Bst. I UeB BV).

c. Rechtmässig ist überdies, dass der Bundesrat an die ESTV die Aufgabe überträgt festzulegen, in welchen Bereichen und unter welchen Bedingungen Erleichterungen vorzusehen sind. Denn das sachgerechte Festlegen derartiger Detailregelungen ist den Spezialisten der Verwaltung mit ihren einschlägigen Fachkenntnissen vorzubehalten. Durch die Beschränkung auf das Grundlegende lässt diese Verordnungsbestimmung überdies den erforderlichen Freiraum dafür, dass die Verwaltung anhand ihres Fachwissens die Details in der Verwaltungspraxis jeweils schnell und zuverlässig den massgebenden tatsächlichen Änderungen anpassen kann. Die Mehrwertsteuerverordnung ist nicht mit technischen Spezialregelungen im Bereich der Steuerbemessung (mittels Pauschalen) zu überladen (vgl. Entscheid der SRK vom 10. Juni 1998, veröffentlicht in VPB 63.25 E. 3c S. 229 f.). Art. 47 Abs. 3 MWSTV ist eine Rahmenbestimmung, die durch die ESTV vorgabegemäss in die Praxis umzusetzen ist.

Diese Überlegungen verdeutlichen, dass die ESTV zweifelsohne berechtigt war, Saldosteuersätze vorzusehen und - mit Bezugnahme auf den vorliegenden Fall - die Modalitäten eines Wechsels der Abrechnung mit Saldosteuersätzen zur effektiven Abrechnungsart zu regeln.

Die Delegation bedeutet jedoch nicht, dass die ESTV aufgrund des ihr dadurch erteilten Ermessens ungebunden Vorschriften erlassen darf. Vielmehr hat sie sich an das übergeordnete Bundesrecht, insbesondere an die verfassungsmässigen Rechte, zu halten.

d. Die Verwaltung hat von dieser Kompetenz Gebrauch gemacht und die Möglichkeit der vereinfachten Abrechnung mittels Saldosteuersätzen ausführlich geregelt (vgl. Broschüre über die Saldosteuersätze bei der Mehrwertsteuer vom Mai 1995 [gültig bis 31. Dezember 1996] bzw. jene vom November 1996 [gültig ab 1. Januar 1997][6]). Mit Bezug auf das Ende der Abrechnung mittels Saldosteuersätzen sah die damals gültige Praxis vor, dass ein schriftlicher Widerruf bis spätestens Ende Februar des Folgejahres möglich ist (Broschüre Mai 1995, Ziff. 2.1). Die Regelung in der neuen Broschüre weicht substantiell wohl nicht von jener der alten Broschüre ab, ist aber zum besseren Verständnis wie folgt formuliert: Ein Widerruf ist immer nur auf den 31. Dezember möglich. Er ist in schriftlicher Form bis spätestens Ende Februar des Folgejahres einzureichen. Widerrufe, die ab 1. März der Post übergeben werden, entfalten ihre Wirkung erst im nachfolgenden Jahr (Broschüre November 1996, Ziff. 5.1).

Die SRK überprüft diese Regelung und die vorliegende Rechtsanwendung mit uneingeschränkter Kognition (vgl. Art 49 Bst. a - c des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG], SR 172.021).

4.a. Der Beschwerdeführer macht für den angebehrten Wechsel von der Abrechnung mit Saldosteuersatz zur ordentlichen Abrechnungsart im Wesentlichen wirtschaftliche Gründe geltend. Unter diesem Gesichtspunkt ist für eine Prüfung der Verwaltungspraxis unerlässlich, Wesen, Zweck und Wirkung der Saldosteuersätze kurz zu erläutern.

b. Der Zweck der Mehrwertsteuerabrechnung mittels Saldosteuersätzen besteht in der administrativen Vereinfachung des Abrechnungswesens. Dieses Ziel wird denn auch erreicht, indem der Steuerpflichtige nur halbjährlich (Art. 36 Abs. 1 Bst. b MWSTV; Broschüre «Änderungen ab 1. Januar 1996» vom Dezember 1995, S. 22) abzurechnen und namentlich die auf seinem steuerbaren Umsatz lastenden Vorsteuern nicht zu ermitteln braucht (vgl. Jörg Bühlmann, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zürich 1994, S. 331 f.). Bei der Festlegung der Saldosteuersätze trägt die ESTV den besonderen Verhältnissen der einzelnen Branchen (Steuersätze, Vorsteuerbelastungen etc.) Rechnung mit dem Ziel, dass die Nettosteuerschuld von derjenigen aus der effektiven Abrechnungsmethode nicht abweicht (vgl. Broschüre November 1996, Ziff. 1.2). Mit Recht, denn die pauschalierte Steuerabrechnung mittels Saldosteuersätzen soll nach dem Willen des Verfassungs- und Verordnungsgebers lediglich administrative Erleichterungen, nicht aber steuerliche Vor- oder Nachteile des Pflichtigen bewirken (E. 3b hiavor; vgl. Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 1037; vgl. auch Ernst Höhn / Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 8. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 1997, § 24 Rz. 137). Nicht zuletzt aus Gründen der Steuergerechtigkeit haben die Saldosteuersätze bezüglich Steuereinnahmen des Bundes auf die Dauer neutral zu wirken. Daran ändert der Umstand nichts, dass die Saldosteuersätze auf branchen-, nicht auf betriebsspezifischen Gesichtspunkten basieren (Broschüre November 1996, Ziff. 1.2) und dass mithin im Einzelfall vergleichsweise mit der effektiven Abrechnungsmethode kurz- oder mittelfristig eine unterschiedliche Steuerbelastung nicht auszuschliessen ist.

c. Vor diesem Hintergrund gilt es in der Praxis zu verhindern, dass das Instrumentarium der Abrechnung nach Saldosteuersätzen einzig für Zwecke der Steueroptimierung missbraucht und seine eigentliche ratio (administrative Erleichterung) in den Hintergrund gedrängt wird. Es kann nicht angehen, dass der Steuerpflichtige am Ende der Steuerperiode berechnet, ob sich für ihn die Abrechnung nach dem Saldosteuersatz lohnt oder nicht, und dass er abhängig davon den Entscheid trifft, ob er für diese Periode zur effektiven Abrechnungsart zurückwechset. Ein rückwirkender Widerruf der vereinfachten Abrechnungsart ist daher grundsätzlich zu untersagen. Unter diesem Gesichtspunkt ist die Praxis der ESTV nicht zu beanstanden, dergemäss ein Widerruf jeweils auf Ende Jahr und in schriftlicher Form bis spätestens Ende Februar des Folgejahres (für dieses Folgejahr) einzureichen

ist. Auch sonst sind keine Verletzungen von übergeordnetem Bundesrecht ersichtlich. Nur der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass der Steuerpflichtige jeweils ausdrücklich erklärt, die Broschüre über die Saldosteuersätze - inkl. die hier fragliche Praxis - befolgen zu wollen.

Diese Verwaltungspraxis erweist sich im Übrigen als praktikabel, ermöglicht sie dem Steuerpflichtigen doch die Widerrufserklärung zusammen mit der Abrechnung betreffend jenes Halbjahr einzureichen, nach dessen Ablauf er wieder nach der effektiven Methode abzurechnen beabsichtigt (denn sowohl die Eingabefrist für die Abrechnung des zweiten Halbjahres [Art. 37 MWSTV] als auch jene für die Widerrufserklärung dauert bis Ende Februar). Dadurch wird ein nahtloser Übergang zwischen den beiden Abrechnungsarten geschaffen und der damit verbundene administrative Aufwand sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Verwaltung auf ein Minimum beschränkt.

Ebenfalls aufgrund des Erfordernisses der Erhebungswirtschaftlichkeit und Praktikabilität der Verwaltungstätigkeit ist nicht zu beanstanden, dass die ESTV den Widerruf einzig auf Ende Jahr, und nicht auch auf Ende des ersten Halbjahres, zulässt. Jedenfalls bewegt sich die Verwaltung hier im Rahmen ihres Gestaltungsspielraumes, in dem die SRK das Ermessen der ESTV nicht durch ihr eigenes ersetzt. Dies wiederum um so mehr, als dass der sich freiwillig der Saldobesteuerung unterstellende Steuerpflichtige von dieser Regelung Kenntnis hat (aufgrund der Unterstellungserklärung Kenntnis haben muss).

d. Aufgrund der bisherigen Ausführungen erweisen sich die Vorbringen des Beschwerdeführers als unbegründet.

Er hat den Widerruf (mit geltend gemachter Wirkung ab 1. Januar 1996) unbestrittenermassen erst zusammen mit der Eingabe der Abrechnung für das erste Halbjahr 1996 erklärt (bzw. mit Schreiben vom 30. Oktober 1996). Der Beschwerdeführer verlangt mithin im Ergebnis Rückwirkung seines Widerrufs. Hierfür kann er keine rechtsgenügenden Gründe anfügen. Vielmehr bringt er vor, für das Jahr 1996 habe er «rund Fr. 10 000.- zuviel an Steuerbeträgen» abzuliefern (im ersten Halbjahr ca. Fr. 1200.-), wenn er nach Saldosteuersätzen abrechnen müsse. Angesichts der sehr schwachen Geschäftslage im Jahre 1995 und im ersten Halbjahr 1996 habe er keine Veranlassung gesehen, die Saldosatzbesteuerung zu widerrufen. Sinngemäss fügt er bei, das ertragreiche zweite Halbjahr 1996 habe aufgrund der Art der Geschäftsabwicklung («Kommissionsbasis») zu dieser - gegenüber der effektiven Abrechnungsart - erhöhten Steuerschuld geführt. Mit diesen Argumenten finanzieller Art dringt der Beschwerdeführer nicht durch (E. 3b und 4c hiervor). Abgesehen davon betreffen sie ohnehin im Wesentlichen das nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildende zweite Halbjahr 1996.

Was die für den Beschwerdeführer angeblich steuerlich ungünstig wirkende Abwicklung seiner Geschäfte auf Kommissionsbasis betrifft, kann er nichts zu seinen Gunsten ableiten. Hat er sich vor der Unterstellungserklärung oder zumindest rechtzeitig pflichtwidrig nicht über die steuerlichen Auswirkungen von Kommissionsgeschäften erkundigt, kann das nicht der Verwaltung, sondern höchstens ihm selbst zum Nachteil gereichen.

Argumente, welche die Rechtmässigkeit der fraglichen Praxis bzw. Rechtsanwendung ernsthaft in Zweifel ziehen könnten, bringt der Beschwerdeführer keine vor.

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

Dokumente der SRK