

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 15. Oktober 1999 i.S. M. [SRK 1998-071])

Mehrwertsteuer. Vorsteuerabzug. Schätzung der Vorsteuer bei Nichteinreichen der Abrechnungen.

- Formelle Voraussetzungen und Anforderungen an die Belege, welche zum Vorsteuerabzug berechtigen (E. 4).

- Reicht der Steuerpflichtige seine Abrechnungen nicht ein oder stimmen diese mit der Buchhaltung nicht überein, so nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Dabei wird nur die Ausgangsumsatzsteuer geschätzt. Eine Schätzung der Vorsteuer hat zu unterbleiben. Immerhin soll die ESTV vorhandene Vorsteuerbelege bei der Berechnung der Steuer mitberücksichtigen, sofern sie den formellen Anforderungen genügen (E. 5b).

Taxe sur la valeur ajoutée. Déduction de l'impôt préalable. Estimation de l'impôt préalable en cas de non-remise des décomptes.

- Conditions formelles et exigences applicables aux pièces justificatives qui donnent droit à la déduction de l'impôt préalable (consid. 4).

- Si l'assujetti ne remet pas ses décomptes ou si ces derniers ne concordent pas avec la comptabilité, l'AFC doit alors procéder à une taxation par voie d'estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation. Pour ce faire, seul le chiffre d'affaires réalisé est estimé. En revanche, une estimation de l'impôt préalable ne doit pas avoir lieu. Toutefois, lors du calcul de l'impôt, l'AFC doit prendre en considération les justificatifs d'impôt préalable existants, pour autant que ceux-ci remplissent les exigences formelles (consid. 5b).

Imposta sul valore aggiunto. Deduzione dell'imposta precedente. Stima dell'imposta precedente in caso di non inoltro dei rendiconti.

- Condizioni formali ed esigenze applicabili ai giustificativi che danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente (consid. 4).

- Se il contribuente non inoltra i rendiconti e se questi non corrispondono alla contabilità, l'AFC esegue una valutazione d'ufficio in base ai limiti del suo potere di apprezzamento. A tale scopo, la stima si basa unicamente sulla cifra d'affari realizzata. Per contro non va effettuata una stima dell'imposta precedente. Tuttavia, nell'ambito del calcolo dell'imposta, l'AFC deve considerare i giustificativi esistenti dell'imposta precedente, nella misura in cui questi adempiono le esigenze formali (consid. 5 b).

M. unterliess es, die Mehrwertsteuerabrechnungen fristgerecht einzureichen, weshalb die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) die Steuer mittels Schätzung ermittelte. Da der Steuerpflichtige mit dieser Schätzung, insbesondere der Höhe der anzurechnenden Vorsteuern, nicht einverstanden war, führte er zunächst Einsprache und alsdann Beschwerde. Der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) stellte sich insbesondere die Frage, ob die Verwaltung verpflichtet ist, nicht nur den Umsatz, sondern auch die anrechenbaren Vorsteuern durch Schätzung zu ermitteln, wenn der Steuerpflichtige nicht in der Lage bzw. willens ist, die erforderlichen Angaben zu machen bzw. zu belegen.

Aus den Erwägungen:

4. Der Vorsteuerabzug nach Art. 29 ff. der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) ist ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer, welche von ihrem System her als Nettoallphasensteuer ausgestaltet ist. Er stützt sich direkt auf Art. 8 Abs. 2 Bst. h der Übergangsbestimmungen (UeB) der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (BV, SR 101) und ermöglicht es, dass der Unternehmer nur seinen effektiven «Mehrwert» zu versteuern hat. Praktisch funktioniert der Vorsteuerabzug so, dass der Steuerpflichtige - bei gegebenen (insbesondere formellen) Voraussetzungen - von der Steuer auf seinem Ausgangsumsatz (= Ausgangsumsatzsteuer) diejenige Steuern abziehen darf, welche ihm von seinen Lieferanten und Auftragnehmern überwält 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. 29 Abs. 2 Bst. a-d MWSTV verwendet wird (vgl. auch Art. 8 Abs. 2 Bst. h UeB BV; 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. In Konkretisierung von Art. 8 Abs. 2 Bst. h UeB BV sieht daher Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV vor, dass zum Vorsteuerabzug nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nach Art. 28 Abs. 1 MWSTV nachweisen kann. Demnach muss ein Steuerpflichtiger, um die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer von seiner Ausgangsumsatzsteuer abziehen zu dürfen, Belege beibringen können, welche den Namen, die Adresse und die Mehrwertsteuernummer des Lieferers (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTV), den Namen und die Adresse des Empfängers (Bst. b) sowie Datum und 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 liegen ohne weiteres im Rahmen der dem Bundesrat eingeräumten Kompetenz zum Erlass von Ausführungsbestimmungen gemäss Art. 8 Abs. 1 UeB BV. Insbesondere werden die übergeordneten, systemtragenden Grundprinzipien der Mehrwertsteuer, wie etwa das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung oder das Bestimmungslandprinzip dadurch nicht verletzt (vgl. dazu auch MWST-Journal 4/98, S. 168 ff., E. 6 a/aa und den nicht publizierten 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, auch wenn bekannterweise diese Frage in ausländischen Rechtsordnungen freier gehandhabt wird (vgl. Entscheide des Europäischen Gerichtshofs vom 5. Dezember 1996 i.S. Reisdorf [C 85/95], vom 17. September 1997 i.S. Langhorst [C 141/96]; vgl. den Entscheid des Conseil d'Etat, Frankreich, vom 6. April 1998, in: Revue de DROIT FISCAL 1998/37, S. 1097, sowie das Urteil des Bundesfinanzhofs, Deutschland, vom 16. April 1997, in: Umsatzsteuer-Rundschau [UR] 1997, 355). Die einzelnen Anforderungen an

mehrwertsteuerkonforme Belege sind von den Steuerpflichtigen ohne übermässigen Aufwand erfüllbar und können auch vom Empfänger einer Lieferung oder Dienstleistung einfach und rasch überprüft werden. Es ist an dieser Stelle an Art. 47 Abs. 1 MWSTV zu erinnern, der den Steuerpflichtigen anhält, 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. Der Steuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und weiteren Unterlagen während sechs Jahren ordnungsgemäss aufzubewahren (Art. 47 Abs. 2 MWSTV; vgl. auch VPB 63.27 E. 3).

5.a. (...)

b. Bei Vorliegen der Voraussetzungen (vgl. hierzu VPB 63.27 E. 4) kann eine Schätzung der Mehrwertsteuer durch die Verwaltung entweder nach vorangehender Kontrolle des Betriebes des Steuerpflichtigen (insbesondere der Geschäftsbücher; sogenannte «externe Schätzung») oder ohne eine derartige Kontrolle vor Ort vorgenommen werden (sogenannte «interne Schätzung»), dies jedoch unter dem Vorbehalt einer späteren Kontrolle. Die interne Schätzung wird vor allem dann Anwendung finden, wenn der Steuerpflichtige 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. 48 MWSTV keine Unterscheidung zwischen einer Schätzung mit einer vorhergehenden Kontrolle und einer Schätzung ohne vorgängige Kontrolle vornimmt, ist die diesbezügliche Praxis der Verwaltung nicht zu beanstanden. Zur Durchsetzung der Zahlungen des Steuerpflichtigen muss die Verwaltung über ein Mittel verfügen, um den Steuerbetrag festzusetzen, falls der Steuerpflichtige seiner Abrechnungspflicht nicht oder nur ungenügend nachkommt. In diesem Fall ist zur Festsetzung des Steuerbetrages die Schätzung des geschuldeten Betrages unumgänglich. Die Methode der internen Schätzung ist zur Ermittlung des Steuerbetrages als sachgerecht, angemessen, praktikabel sowie als mit Art. 4 BV vereinbar anzusehen und deshalb vom Richter nicht zu beanstanden (vgl. Entscheide der SRK vom 27. August 1998 i.S. B. [SRK 1997-103], E. 2 d/aa und vom 16. April 1999 i.S. C. [SRK 1998-001], E. 3b; vgl. auch VPB 63.27 E. 5).

Vom Wortlaut der Verordnung 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 Steuerpflichtigen, 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 pflichtgemässen Ermessen zu schätzen. So erachten es Kuhn/Spinnler (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 Steuerpflichtige zumindest in einem bestimmten Umfang Leistungen von anderen Steuerpflichtigen bezogen hat. Camenzind/Honauer (Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 283 Rz. 1049) gehen sogar einen Schritt weiter und vertreten die Ansicht, es sei mit dem Wesen der Ermessenstaxation nicht vereinbar, jeden Vorsteuerabzug infolge fehlender Rechnungen zu verweigern. Sie schlagen vor, bei der Ermittlung des Vorsteuerabzugs solle die ESTV auf die für jede Branche ermittelten Pauschalsätze abstellen. Bülmann (Jörg R. Bülmann, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zürich 1994, S. 225 f.) schliesslich lässt die 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.

Die vorgenannten Autoren - soweit sie eine Schätzung der Vorsteuer befürworten - übersehen indes, dass der Verwaltung bloss obliegt, den pflichtwidrig nicht oder falsch deklarierten Umsatz des Steuerpflichtigen zu ermitteln. Die Geltendmachung der eventuell angefallenen Vorsteuern ist demgegenüber ein Recht des Steuerpflichtigen; ihm ist es anheim gestellt, ob er davon Gebrauch machen will. Es ist nicht die Aufgabe der ESTV, ein Recht, das dem Steuerpflichtigen 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. 29 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 28 Abs. 1 MWSTV zu erbringen. Ohne diesen Nachweis kann nicht mit genügender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass der Lieferer oder Dienstleistungserbringer, von dem der Steuerpflichtige eine Lieferung oder Leistung bezog, selber steuerpflichtig war und die Steuer auch tatsächlich abgeliefert hat oder noch abliefern wird. Im Weiteren bestünde bei der Möglichkeit einer Vorsteuerschätzung die Gefahr, dass ein Steuerpflichtiger, 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. 29 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 28 Abs. 1 MWSTV; E. 4 hiervor) für deren Vorliegen dem Steuerpflichtigen (Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995, S. 379). Zwar muss die ESTV den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer respektieren. Dies kann indes nur dann gelten, wenn der Steuerpflichtige 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. 29 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 28 Abs. 1 MWSTV im Zeitpunkt der Schätzung vorliegen, auch ohne ausdrücklichen Antrag des Steuerpflichtigen an die geschätzte Ausgangsumsatzsteuer anrechnen sollte. Hingegen ist sie nicht verpflichtet, nach entsprechenden Vorsteuerbelegen zu suchen. Es obliegt dem Steuerpflichtigen, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht die entsprechenden Dokumente zur Verfügung zu stellen.

Im Beschwerdeverfahren kann der Steuerpflichtige 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. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 819, 58 384, 50 432 E. 1b; BGE 105 Ib 186; nicht publizierte Entscheide der SRK vom 19. Februar 1998 i.S. S. [SRK 1997-021], E. 2b, vom 19. Februar 1998 i.S. H. [SRK 1997-045], E. 2b und vom 9. Oktober 1996 i.S. V. [SRK 1995-030], E. 3d). Erst wenn der Steuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind, setzt die SRK ihr eigenes Ermessen an die Stelle jenes der Vorinstanz.

