

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 20. Juli 2000 i.S. I. [SRK 1999-111])

Mehrwertsteuer. Saldosteuersatz.

- Art. 47 Abs. 3 MWSTV, welcher der ESTV die Kompetenz einräumt, unter von ihr festzusetzenden Bedingungen Erleichterungen zu gewähren oder eine annäherungsweise Ermittlung der Steuer zuzulassen, ist verfassungskonform (E. 3b).

- Die Praxis der ESTV, Steuerpflichtigen mit einem Jahresumsatz bis 500 000 Franken die vereinfachte Steuerabrechnung mittels Saldosteuersätzen zu gewähren, ist rechtmässig (E. 4b).

- In casu liegt kein nachgewiesenes Verhalten der ESTV vor, das bei der Beschwerdeführerin ein berechtigtes Vertrauen darauf ausgelöst hätte, ihr sei das Abrechnen nach Saldosteuersätzen ausdrücklich oder stillschweigend bewilligt worden (E. 4d).

Taxe sur la valeur ajoutée. Taux de dette fiscale nette.

- L'art. 47 al. 3 OTVA, qui donne à l'AFC la compétence d'accorder certaines facilités, aux conditions fixées par elle, ou d'admettre un calcul de l'impôt par approximation, est conforme à la Constitution fédérale (consid. 3b).

- La pratique de l'AFC, permettant le décompte simplifié de l'impôt au moyen du taux de dette fiscale nette aux assujettis réalisant un chiffre d'affaires annuel jusqu'à 500 000 francs, est conforme au droit (consid. 4b).

- En l'espèce, il n'est pas avéré que l'AFC ait eu à l'égard de la recourante un comportement fondant une légitime confiance dans le fait qu'elle aurait reçu l'autorisation expresse ou tacite de procéder à un décompte simplifié de l'impôt au moyen du taux de dette fiscale nette (consid. 4d).

Imposta sul valore aggiunto. Aliquota saldo.

- L'art. 47 cpv. 3 OIVA, che dà all'AFC la competenza di accordare determinate facilitazioni, alle condizioni da essa stessa stabilite, o di permettere una valutazione approssimativa dell'imposta, è conforme alla Costituzione federale (consid. 3b).

- La prassi dell'AFC, che permette il calcolo semplificato attraverso l'aliquota saldo per contribuenti con una cifra d'affari annua fino a 500 000 franchi, è conforme al diritto (consid. 4b).

- In casu non è provato che l'AFC abbia avuto nei confronti della ricorrente un comportamento tale da indurre quest'ultima a ritenere legittimamente che le sarebbe stata tacitamente o esplicitamente accordata la possibilità di calcolo semplificato dell'imposta secondo l'aliquota saldo (consid. 4d).

A. Mit «Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger» bezifferte die Kollektivgesellschaft I. am 27. Oktober 1994 ihren voraussichtlichen massgebenden Umsatz des Jahres 1994 auf ca. Fr. 1,5 Mio. Sie beantragte dabei ausdrücklich keinen Saldosteuersatz für eine vereinfachte Abrechnung. Mit Wirkung auf den 1. Januar 1995 wurde die Kollektivgesellschaft I. im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register für Steuerpflichtige eingetragen. Am 18. Januar 1995 bewilligte die ESTV das Gesuch der Steuerpflichtigen vom 9. Januar 1995 um Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten.

B. Am 10. Mai 1995 teilte die Kollektivgesellschaft I. der ESTV mit, sie habe bis anhin den für ihre Branche gültigen Saldosteuersatz von 5,1% angewendet, da sie im wahrsten Sinne des Wortes ein Kleinunternehmen (zwei Partner) sei, auch wenn ihr jährlicher Umsatz Fr. 500 000.- übersteige. Eine detaillierte Erfassung der Vorsteuerabzüge schein sich aufwandmässig deshalb nicht zu rechtfertigen. Mit Schreiben vom 26. Januar 1996 wandte sich die Steuerpflichtige erneut an die ESTV und erklärte, sie habe ihren Brief vom 10. Mai 1995 als Antrag zur Abrechnung mit Saldosteuersätzen verstanden und habe deshalb bei den weiteren Abrechnungen den Saldosteuersatz von 5,1% angewendet. Wiederum hielt sie dafür, als Firma mit lediglich zwei Partnern werde die Buchhaltung nur einmal jährlich nachgeführt, weshalb es aus zeitökonomischen Gründen unverhältnismässig wäre, wenn sie die Vorsteuerbeträge detailliert erfassen müsse.

C. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) forderte die ESTV gesamthaft Fr. 12 005.- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins nach. Die Nachforderung ergab sich aus der Differenz zwischen der deklarierten Steuer und der Steuer gemäss ordentlichem Steuersatz. Als Begründung hielt die Verwaltung fest, die Anwendung des Saldosteuersatzes sei nur möglich bei einem Jahresumsatz unter Fr. 500 000.-. Die nicht abgezogenen Vorsteuern könne die Steuerpflichtige in der nächsten Mehrwertsteuerabrechnung unter den Ziff. 11a/11b abziehen.

D. Mit Entscheid vom 2. Juni 1999 bestätigte die ESTV diese Nachforderungen nebst Verzugszins. Im Übrigen stelle sie fest, die Kollektivgesellschaft I. habe ihre steuerbaren Umsätze ab Beginn ihrer Steuerpflicht aufgrund der effektiven, gesetzlichen Methode (Steuer auf dem Umsatz abzüglich Vorsteuer) abzurechnen. Am 28. Juni 1999 erhob die Kollektivgesellschaft I. dagegen Einsprache mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und dem Feststellungsbegehren, die steuerbaren Umsätze ab Beginn der Steuerpflicht nach der angewendeten Saldosteuersatzmethode abrechnen zu dürfen.

F. Mit Einspracheentscheid vom 29. Juli 1999 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte erneut die Nachforderungen im Gesamtbetrag von Fr. 38 232.- (Fr. 12 005.- und Fr. 26 227.-) zuzüglich Verzugszins und stellte fest, die Kollektivgesellschaft I. habe ihre steuerbaren Umsätze ab Beginn ihrer Steuerpflicht aufgrund der effektiven, gesetzlichen Methode (Steuer auf dem Umsatz abzüglich Vorsteuer) abzurechnen. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen fest, sie habe der Einsprecherin nie die Bewilligung zur Abrechnung nach Saldosteuersätzen erteilt. Es sei zudem unbestritten, dass die Steuerpflichtige die von der ESTV gesetzten Voraussetzungen für die Abrechnung mit Saldosteuersätzen allein schon aufgrund der Umsätze seit Beginn der Steuerpflicht nicht erfüllt. Die Steuerpflichtige könne jedoch in der nächsten Steuerabrechnung die in den Quartalen 1/95 bis 4/98 effektiv angefallenen Vorsteuern abziehen, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen dazu erfüllt sind.

G. Am 13. September 1999 führt die Kollektivgesellschaft I. Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen den Einspracheentscheid der ESTV und stellt den Antrag, die beiden Ergänzungsabrechnungen seien aufzuheben und es sei ihr bis Ende des laufenden Jahres die Abrechnung nach dem Saldosteuersatz zu gewähren; eventualiter sei - um sie vom administrativen Aufwand einer nachträglichen Berechnung des Vorsteuerabzugs zu entlasten - ein realistischer Betrag

festzulegen, den sie als Vorsteuerabzug für die vergangenen vier Jahre und das laufende Jahr geltend machen könne.

Aus den Erwägungen:

1.-2. (...)

3.a. Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen (UeB) der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV, AS 1994 258) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der neuen Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101) beauftragen den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Diese Übergangsbestimmung legt die Grundsätze fest, die der Verordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zu beachten hat. Laut Art. 8 Abs. 1 UeB aBV bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. I BV 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. 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. Gestützt darauf sieht die Mehrwertsteuerverordnung vor, die ESTV könne unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen Erleichterungen gewähren oder eine annäherungsweise Ermittlung der Steuer zulassen, sofern dem Steuerpflichtigen aus der genauen Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuer wesentlicher Tatsachen übermässige Umtriebe erwachsen und sofern sich dadurch kein namhafter Steuerausfall oder -mehrertrag, keine beachtenswerte Verzerrung der Wettbewerbsverhältnisse und keine übermässige Erschwerung der Steuerabrechnung für andere Steuerpflichtige und der Steuerkontrolle ergeben (Art. 47 Abs. 3 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV], SR 641.201). Mit dieser Umsetzung hält sich der Verordnungsgeber zweifelsohne im Rahmen, der ihm durch Art. 8 Abs. 1 UeB aBV bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. I BV vorgegeben ist (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1999 [SRK 177/98], veröffentlicht in VPB 64.11 E. 3b). Es wird denn von der Beschwerdeführerin auch nicht geltend gemacht, Art. 47 Abs. 3 MWSTV verstosse gegen übergeordnetes Recht.

Rechtmässig ist insbesondere, 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 (Entscheid der SRK vom 24. Juni 1999 [SRK 177/98], veröffentlicht in VPB 64.11 E. 3c, mit Hinweisen). Art. 47 Abs. 3 MWSTV ist eine Rahmenbestimmung, die durch die ESTV gemäss Vorgabe in die Praxis umzusetzen ist.

c. In Anwendung dieses Ordnungsrechts hat die ESTV folgende Praxis entwickelt: «Die ESTV ermöglicht Steuerpflichtigen mit einem Jahresumsatz bis Fr. 500 000.- eine vereinfachte Steuerabrechnung. Es handelt sich um eine pauschale Abrechnung mit «Saldosteuersätzen». Mit der Anwendung dieser Saldosteuersätze werden administrative Arbeiten hinsichtlich Buchhaltung und Steuerabrechnung wesentlich vereinfacht, weil die an die Lieferungssteuer anrechenbare Vorsteuer nicht mehr ermittelt werden muss» (Broschüre Saldosteuersätze vom September 1994[80], S. 3). Mit Wirkung ab 1. Januar 1997 hat die ESTV die Umsatzlimite zur Anwendung von Saldosteuersätzen auf Fr. 1 500 000.- erhöht. Gleichzeitig ermöglichte sie die Anwendbarkeit der Saldosteuersätze, wenn der Steuerpflichtige die jährliche Steuerzahllast von Fr. 30 000.- nicht überschreitet (Broschüre Saldosteuersätze vom November 1996, S. 5). Auf den 1. Januar 1999 erhöhte die Verwaltung die Steuerzahllastlimite auf Fr. 35 000.- jährlich (Broschüre Änderung ab 1. Januar 1999[81], Ziff. 5.3).

4.a. Im vorliegenden Fall hält die Beschwerdeführerin - ohne die Rechtmässigkeit der Umsatzlimite substantiell in Frage zu stellen - dafür, sie dürfe auch bei Überschreiten der Umsatzlimite mit dem Saldosteuersatz abrechnen, sei sie doch mit lediglich 2 Partnern ein Kleinunternehmen und die effektive Ermittlung der Vorsteuerbeträge wäre mit einem unverhältnismässigen Aufwand verbunden.

b. Die ESTV ist gehalten, Art. 47 Abs. 3 MWSTV anzuwenden und die Bedingungen festzulegen für eine annäherungsweise Ermittlung der Steuer. Der Verordnungsgeber hat ihr eine sehr weite Ermessenskompetenz übertragen, hat sie doch eine annäherungsweise Ermittlung der Steuer «unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen» zuzulassen. Der Richter prüft die Bedingungen dementsprechend mit relativ grosser Zurückhaltung. Halten sich diese im Rahmen des der Verwaltung zustehenden Ermessens und beachten sie die in der Verfassung enthaltenen mehrwertsteuerlichen Grundsätze und die weiteren Verfassungsrechte, stellt der Richter anstelle der Verwaltung keine eigene Bedingungen auf. Dieser schreitet nur ein, wenn die ESTV ihre Kompetenz überschritten hat (vgl. E. 2c und 2d hievore).

Als Kriterium zur Abgrenzung der Unternehmer, welche die Steuer annäherungsweise ermitteln dürfen, von den andern Steuerpflichtigen, wählte die Verwaltung die Umsatzlimite. Zur Abrechnungsmethode nach Saldosteuersätzen hatten zunächst nur Steuerpflichtige Zugang mit einem jährlichen Umsatz von nicht über Fr. 500 000.-. Nach einer Praxisänderung von Anfang 1997 erhöhte die ESTV diese Limite auf Fr. 1,5 Mio. und führte zusätzlich das Abgrenzungskriterium der Steuerzahllast von zunächst Fr. 30 000.- (später Fr. 35 000.-) ein. Es sind keine Gründe dafür ersichtlich, dass die Verwaltung mit dieser Praxis ihr Ermessen überschritten oder die Verfassung verletzt haben sollte, auch wenn sie die relativ tiefe Limite von anfänglich Fr. 500 000.- auf später immerhin Fr. 1,5 Mio. heraufsetzte. Sie bewegte sich damit immer noch in ihrem Ermessensspielraum, weshalb der Richter mit seiner ihm auferlegten zurückhaltenden Prüfungsbefugnis nicht einzuschreiten hat. So bringt denn auch die Beschwerdeführerin keinerlei Argumente dafür vor, die alte Umsatzlimite oder die neuen Limite seien zu tief angesetzt.

Ebensowenig steht es dem Richter zu, der sich im Spielraum ihres Ermessens bewegenden Verwaltung andere Kriterien zur Abgrenzung der nach Saldosteuersätzen abrechnenden Leistungserbringern von den andern vorzuschreiben. Ob das durch die Beschwerdeführerin geforderte Kriterium (geringe Anzahl Partner) geeignet wäre, kann deshalb offenbleiben. Die Verwaltung darf sich auf sachlich gerechtfertigte Kriterien beschränken. Nicht zuletzt aus Gründen der Rechtssicherheit, aber auch der Rechtsgleichheit ist sie nicht gehalten, jedes mögliche Kriterium in Betracht zu ziehen. Es genügt, dass sich die gewählten Kriterien als angemessen sowie praktikabel erweisen und auch sonst nicht gegen übergeordnetes Recht verstossen. Diese Betrachtungsweise drängt sich um so mehr auf, als die ESTV den Vorschlag des Verfassungsgebers in die Praxis aufgenommen hat: In Betracht fällt vor allem die «Berechnung der Steuerschuld unter Verwendung von Pauschalsätzen, welche die Vorsteuern berücksichtigen. Damit entfällt die genaue Ermittlung der Vorsteuern. Die Anwendung derartiger Pauschalsätze hätte sich aber

auf Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu einem bestimmten Betrag zu beschränken, der im Ausführungsrecht festzusetzen wäre» (AB 1993 N 336). Dass das Parlament auch eine Regelung im Auge hatte, gemäss welcher Unternehmer mit Partnern bis zu einer bestimmten Anzahl ebenfalls Pauschalsätze anwenden dürfen, ist den Beratungen jedenfalls nicht zu entnehmen.

Diese Überlegungen verdeutlichen zusammenfassend, dass die ESTV zweifelsohne berechtigt war, Saldosteuersätze vorzusehen und deren Anwendbarkeit - mit Bezugnahme auf den vorliegenden Fall - auf Unternehmen bis zu einem bestimmten Jahresumsatz zu beschränken. Sie hat sich mit der Umsatzlimite von zunächst Fr. 500 000.- und später Fr. 1 500 000.- sowie mit den Steuerzahllastlimiten an das übergeordnete Bundesrecht, insbesondere an die verfassungsmässigen Vorgaben, gehalten. Andere Abgrenzungskriterien hat der Richter nicht aufzustellen.

c. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, die massgebliche Umsatzlimite jeweils überschritten zu haben. Dennoch hat sie nach der Saldosteuersatzmethode abgerechnet. Die Beschwerde ist daher im Hauptantrag abzuweisen.

d. Die Beschwerdeführerin beruft sich sinngemäss auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Sie hält dafür, die ESTV habe auf ihre Schreiben vom 10. Mai 1995 sowie vom 26. Januar 1996 nie verbindlich reagiert und sie über Jahre hinweg im Glauben gelassen, ihre Art der Abrechnung werde toleriert. Dieser Glaube sei noch verstärkt worden anlässlich eines Telefongesprächs mit einem Herrn R. der Verwaltung, der signalisiert habe, viele andere Kleinstbetriebe seien ebenfalls durch dieselbe Problematik betroffen, so dass Veränderungen (Bemessungsgrenzen) anstehen würden. Herr R. habe sie ermuntert, nochmals schriftlich an die ESTV zu gelangen. An ihrer Betrachtungsweise ändere nichts, dass «wechselnde Mitarbeiter der ESTV mit ungenügendem Kenntnisstand Telefonanrufe starteten und sich aus der Affäre zogen, in dem man auf verbindlichere Reaktionen verwies». Das Verhalten der ESTV habe ursächlich zu den Ergänzungsabrechnungen geführt.

Unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben könnte die Beschwerdeführerin allein dann etwas für sich ableiten, wenn das Verhalten der ESTV als Bewilligung zur Abrechnung nach Saldosteuersatz zu werten wäre. Dies trifft nun allerdings nicht zu. Eine schriftliche Bewilligung liegt nicht vor. Die ESTV hält dafür, dass sie anlässlich diverser Telefonate mit der Beschwerdeführerin mündlich erklärt habe, die Umsatzlimite sei zwingend. Die Beschwerdeführerin wirft der ESTV zwar illoyales, irreführendes, unprofessionelles, inkompetentes, unglaubwürdiges sowie das Gerechtigkeitsempfinden erheblich belastendes Verhalten vor. Diese Qualifikation erteilt sie der Verwaltung aber gerade, weil sie angeblich nie eine verbindliche Auskunft erhalten hat. Verhielte es sich tatsächlich so, dann hat sie aber auch keine Bewilligung zur Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode erhalten. Sie macht denn auch nicht geltend, ihr sei eine mündliche Bewilligung erteilt worden. Selbst wenn das Verhalten der ESTV nicht über jeden Zweifel erhaben sein sollte und die Beschwerdeführerin auf ihre konkreten Fragen angeblich keine verbindlichen Antworten erhielt, wäre nicht anders zu urteilen. Denn ein nachgewiesenes Verhalten der ESTV, das bei der Beschwerdeführerin ein berechtigtes Vertrauen darauf ausgelöst hat, ihr sei das Abrechnen nach Saldosteuersätzen ausdrücklich oder stillschweigend bewilligt worden, liegt nicht vor. Auf das Vorliegen einer stillschweigenden Bewilligung durfte die Beschwerdeführerin als Unternehmensberaterin schon insofern nicht vertrauen, als dass die publizierte Verwaltungspraxis nicht den geringsten Hinweis darauf enthält, ihr Kriterium (gewisse Anzahl Partner) berechtere ebenfalls zur Anwendung der Saldosteuersätze. Vielmehr ist die Praxis mit Bezug auf die Umsatzlimite unmissverständlich, verbindlich, zwingend und abschliessend formuliert.

e. Abzuweisen ist auch der Eventualantrag. Abgesehen davon, dass eine gesetzliche Grundlage für ein schätzungsweises Festlegen der Vorsteuerbeträge durch die SRK fehlt, ist daran zu erinnern, dass die Beschwerdeführerin keinen berechtigten Grund zur Annahme hatte, die ESTV habe ihr die Saldosteuersatzmethode bewilligt. Sie war nie berechtigt, derart vereinfacht abzurechnen. Insofern darf sie nicht gegenüber korrekt abrechnenden Steuerpflichtigen bevorteilt werden, welche die Vorsteuerbeträge nach Massgabe von Art. 28 MWSTV nachzuweisen haben.

[80]78 Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern.

[81]79 Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern.

Dokumente der SRK