Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-4080/2010

Urteil vom 9. September 2011

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. – 4. Quartal 2006);
Beginn der Steuerpflicht.

Sachverhalt:

A.
A._____ führt in der Rechtsform der Einzelunternehmung ein Taxiunternehmen. Aufgrund einer im November 2007 durchgeführten Kontrolle trug ihn die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) rückwirkend per 1. Januar 2002 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein. Zudem forderte sie für die Zeit vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2006 Fr. 20'692.— Mehrwertsteuern nach. Beides bestätigte die ESTV mit Entscheid vom 12. Februar 2008, korrigierte jedoch auf Einsprache hin den Beginn der Steuerpflicht auf den 1. Januar 2006 und legte die Höhe der geschuldeten Mehrwertsteuern neu auf Fr. 4'510.— fest (Einspracheentscheid vom 6. Mai 2010).

B.
Gegen den Einspracheentscheid erhob A._____ (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 5. Juni 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragte sinngemäss, der Einspracheentscheid der ESTV vom 6. Mai 2010 sei aufzuheben. Die Steuerzahllast, so seine Begründung, habe einzig im Jahr 2001 die Grenze von Fr. 4'000.— überschritten, in allen anderen Jahren sei sie unter Fr. 4'000.— gelegen. Folglich sei er nicht mehrwertsteuerpflichtig geworden.

C.
Mit Vernehmlassung vom 5. August 2010 beantragte die ESTV, die Beschwerde unter Kostenfolgen zulasten des Beschwerdeführers abzuweisen. Unter Anwendung der Saldosteuersatzmethode habe sie für das Jahr 2005 eine Steuerzahllast von Fr. 4'337.65 errechnet. Auf Begehren des Beschwerdeführers habe sie die Steuerzahllast auch nach der «effektiven Methode» berechnet, was für das Jahr 2005 den Betrag von Fr. 4'187.78 ergeben habe. Unabhängig von der Ermittlungsmethode sei damit im Jahr 2005 die massgebende Grenze von Fr. 4'000.— erreicht und die Steuerpflicht im Folgejahr ausgelöst worden. Bezüglich der Berechnung nach der «effektiven Methode» fügte die ESTV bei, sie habe den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 19. September 2007 aufgefordert, Bilanzen und Erfolgsrechnungen sowie Aufwand- und Ertragskonten sämtlicher Jahre ab 2001 einzureichen. Die Abschlüsse der Jahre 2001 bis 2006 habe der Beschwerdeführer eingereicht. Unterlagen aber, die für die Ermittlung der effektiv geschuldeten Steuern

geeignet gewesen wären, habe er lediglich für das Jahr 2006 zugestellt. Damit sei eine Ermittlung der Steuerzahllast für das Jahr 2005 nach der «effektiven Methode» nur unter der Annahme möglich gewesen, dass der für das Jahr 2006 ermittelte Anteil abzugsberechtigter Vorsteuern im Jahr 2005 gleich viel wie im Jahr 2006, nämlich 5.91% des Aufwandes, betragen habe.

D.
In seiner Replik vom 21. August 2010 machte der Beschwerdeführer im Wesentlichen geltend, die ESTV habe bei der Bestimmung des Umsatzes des Jahres 2005 fälschlicherweise auch die Umsätze der sog. Taxizentrale mitberücksichtigt. Mit Duplik vom 13. September 2010 erwiderte die ESTV, A._____ habe gegenüber der Taxizentrale eine entgeltliche Leistung erbracht und damit steuerbaren Umsatz erzielt. Die ESTV hielt denn auch am Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen, fest.

E.
Auf weitere Eingaben und Vorbringen der Parteien wird – sofern entscheidwesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1. Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Am 1. Januar 2010 ist ein neues Mehrwertsteuergesetz in Kraft getreten (Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Der vorliegende Sachverhalt – er verwirklichte sich in den Jahren 2005 bzw. 2006 – ist folglich noch nach dem Bundesgesetz vom

2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) zu beurteilen.

1.3. Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige und damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

1.4. Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinne stellen die Bestimmungen bezüglich des Selbstveranlagungsprinzips dar; diesbezüglich ist noch altes Recht anwendbar (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 1.1; zum Selbstveranlagungsprinzip vgl. Art. 46 f. aMWSTG; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., N 78). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet u.a., dass der Leistungserbringer bereits für die Feststellung seiner Mehrwertsteuerpflicht selbst verantwortlich ist und sich gegebenenfalls unaufgefordert anzumelden hat (Art. 56 Abs. 1 aMWSTG; Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 3.1).

1.5. Kein Verfahrensrecht im engen Sinne stellen auch die Bestimmungen bezüglich der Ermessenseinschätzung dar, so dass diesbezüglich ebenfalls noch altes Recht anwendbar ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7712/2009 vom 21. Februar 2011 E. 3.2). Betreffend die Voraussetzungen und Folgen der Ermessenseinschätzung ist damit Art. 60 aMWSTG zu beachten und es gilt Folgendes: Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor (anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2682/2007 vom 7. Oktober 2010 E. 2.4.1). Ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung gegeben waren, überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt. Es auferlegt sich

allerdings bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessenseinschätzungen eine gewisse Zurückhaltung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.4 mit Hinweisen).

1.6. Die Vornahme der Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen bedeutet insbesondere, dass die ESTV dabei diejenige Schätzungsmethode zu wählen hat, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 2.3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N 1682). In Betracht kommen einerseits Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2184/2008 und A-2185/2008 vom 3. Juni 2010 E. 5.1). Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung mitzuberücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation heran gezogen werden (anstelle zahlreicher: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2008 und A-4415/2008 vom 4. März 2010 E. 2.5.2).

2.

2.1. Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 5 Bst. b aMWSTG). Mehrwertsteuerpflichtig wird gemäss dem hier anwendbaren aMWSTG, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt – auch wenn die Gewinnabsicht fehlt –, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.— übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG sind Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu Fr. 250'000.— von der Steuerpflicht ausgenommen, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer (sog.

Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.— im Jahr betragen würde.

Die Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 aMWSTG beginnt nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 28 Abs. 1 erster Satz aMWSTG). Wer nach Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG von der Steuerpflicht befreit ist, wird nach Ablauf des Kalenderjahres steuerpflichtig, in dem sein für die Steuerpflicht massgebender Umsatz Fr. 250'000.— oder die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer Fr. 4'000.— überschritten hat (Art. 28 Abs. 3 erster Satz aMWSTG).

2.2. Damit eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (gegen Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt, vom Eigenverbrauch abgesehen, ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Die Annahme eines Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7712/2009 vom 21. Februar 2011 E. 4.2). Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsaustausch vorliegt, stellt sich zwangsläufig die Vorfrage, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1390/2006 vom 30. Oktober 2007 E. 2.2 und A-6143/2007 vom 28. Mai 2009 E. 2.2.2.2). Wer nämlich Dienstleistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung eines Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt gemäss Art. 11 Abs. 1 aMWSTG bloss als Vermittler.

3.

3.1. Vorliegend strittig und zuerst zu klären ist die Höhe des vom Beschwerdeführer im Jahr 2005 erzielten Umsatzes. Gemäss seiner Erfolgsrechnung, deren Richtigkeit die ESTV nicht bestreitet, beliefen sich die Einnahmen aus dem Taxibetrieb im Jahr 2005 auf Fr. 83'416.45. Während die ESTV diesen Betrag als massgebend erachtete, wollte der Beschwerdeführer hiervon Fr. 5'742.40 mit der (sinngemässen) Begründung abziehen, dieser Anteil sei bereits von der B._____ AG, der sog. Taxizentrale, versteuert worden. Aus dem erst im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht nachgereichten Kontoblatt Nr. 6000 (Einnahmen Taxibetrieb) des Jahres 2005 geht hervor, dass der Beschwerdeführer tatsächlich Fr. 5'742.40 als

Einnahmen aus sog. «Kreditfahrten» verbuchte. Gemäss den Ausführungen der ESTV, welche der Beschwerdeführer weder bestreitet noch widerlegt, handelte es sich bei den «Kreditfahrten» um eine gegen Entgelt erfolgte Leistung des Beschwerdeführers an die Taxizentrale. Es lagen demnach aus mehrwertsteuerlicher Sicht zwei Umsatzgeschäfte vor, nämlich ein erstes zwischen der Taxizentrale und dem Endkunden und ein zweites zwischen dem Beschwerdeführer und der Taxizentrale. Dass die Taxizentrale bloss als Vermittlerin gehandelt hätte (oben E. 2.2), wird weder behauptet noch ergibt sich solches aus den Akten. Da als Allphasensteuer konzipiert (oben E. 2.1), ist die Mehrwertsteuer auf jeder Stufe und damit beim Beschwerdeführer und bei der Taxizentrale geschuldet. Die ESTV ging zurecht davon aus, dass die mit «Kreditfahrten» für die Taxizentrale erzielten Umsätze zum steuerbaren Umsatz des Beschwerdeführers gehören und erachtete folgerichtig für das Jahr 2005 einen Umsatz von Fr. 83'416.45 als massgebend. Demnach überstieg der Umsatz des Beschwerdeführers im Jahr 2005 die für die Steuerpflicht im Folgejahr massgebende Grenze von Fr. 75'000.—.

3.2. Strittig ist sodann, ob im Jahr 2005 auch die Steuerzahllast die massgebende Grenze (Fr. 4'000.—) überschritt. Zur Klärung dessen muss die Höhe der im Jahr 2005 angefallenen Vorsteuern bekannt sein. Allerdings reichte der Beschwerdeführer für das Jahr 2005 keine Kontenblätter ein, die eine effektive Ermittlung der Vorsteuern zugelassen hätten und dies, obwohl ihn die ESTV mit Schreiben vom 19. September 2007 hierzu ausdrücklich aufgefordert hatte. Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht macht der Beschwerdeführer geltend, er habe die Unterlagen deshalb nicht eingereicht, weil die ESTV solches nicht verlangt habe. Diese Aussage erweist sich mit Blick auf das Schreiben der ESTV vom 19. September 2007, das dem Beschwerdeführer nachweislich zugegangen ist, als tatsachenwidrig. Im Übrigen ist nicht nachvollziehbar, weshalb es ihm möglich war, die Buchhaltung 2006 und auch das Kontoblatt Nr. 6000 (Einnahmen Taxibetrieb) des Jahres 2005 einzureichen, nicht aber die gesamte Buchhaltung 2005. Weil Unterlagen, die eine effektive Berechnung der Vorsteuerlast für das Jahr 2005 erlaubt hätten, fehlten und immer noch fehlen, war die ESTV befugt, die Steuerzahllast des Jahres 2005 ermessensweise festzulegen (oben E. 1.5).

3.3. Bei ihrer Ermessenseinschätzung der Steuerzahllast ging die ESTV wie folgt vor: Zum einen zog sie den im Jahr 2005 für das Taxigewerbe geltenden Saldosteuersatz von 5.2% bei und errechnete so eine

Steuerzahllast von Fr. 4'337.65 (5.2% von Fr. 83'416.45). Zum anderen war es ihr möglich, die Vorsteuerlast für das Folgejahr (2006) effektiv zu berechnen, da sie für dieses Jahr über die fraglichen Kontenblätter verfügte. Das für das Jahr 2006 errechnete Mass an Vorsteuern (5.91%, oben C) legte sie auf den Umsatz des Jahres 2005 um. Damit und nach der so verstandenen «effektiven Methode» kam die ESTV auf eine Steuerzahllast für das Jahr 2005 von Fr. 4'187.78. Davon abgesehen, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessenseinschätzungen ohnehin eine gewisse Zurückhaltung auferlegt (oben E. 1.5), führten beide Methoden deutlich zu einer Steuerzahllast über der massgebenden Grenze von Fr. 4'000.—. Es kann – hinsichtlich der Frage der Steuerzahllast – deshalb offenbleiben, welche der Methoden die richtige war. Der Beschwerdeführer wurde in jedem Fall per 1. Januar 2006 steuerpflichtig.

3.4. Schliesslich bleibt die von der ESTV für die Zeit vom 1. – 4. Quartal 2006 geforderte Steuerschuld von Fr. 4'510.— zu beurteilen. Diesen Betrag errechnete die ESTV ebenfalls in Verwendung des für das Taxigewerbe damals geltenden Saldosteuersatzes von 5.2% (Fr. 4'510.— sind 5.2% des Umsatzes 2006 von Fr. 86'733.—). Fraglich ist allerdings, weshalb die ESTV für das Jahr 2006 an der Berechnung der Steuerschuld aufgrund der Saldosteuersatzmethode festhielt, obwohl ihr der Beschwerdeführer für dieses Jahr die (gesamte) Buchhaltung eingereicht hatte und demnach keine Beweislosigkeit bestand. Sodann hatte die ESTV – zwecks Bestimmung der Steuerzahllast des Vorjahres – für das Jahr 2006 bereits eine effektive Berechnung vorgenommen, was den Betrag von Fr. 4'294.71 ergeben hatte. Die ESTV begründete ihr Vorgehen in der Vernehmlassung vom 5. August 2010 offenbar damit, dass bereits die Steuerzahllasten der früheren Jahre mit der Saldosteuersatzmethode bestimmt worden seien und diese Methode für den Beschwerdeführer insgesamt vorteilhafter sei. Dieser Begründung kann sich das Bundesverwaltungsgericht nicht anschliessen. Zwar waren insgesamt betrachtet auch für das Jahr 2006, da der Beschwerdeführer seiner Anmeldepflicht bzw. seiner Pflicht zur Selbstveranlagung nicht nachgekommen war, die Voraussetzungen der Ermessenseinschätzung erfüllt. Doch hat die ESTV gemäss ständiger Rechtsprechung (oben E. 1.6) auch im Rahmen einer Ermesseneinschätzung bei ihrer Berechnung soweit möglich den brauchbaren Teil der Buchhaltung zu berücksichtigen. Bezüglich des Jahres 2006 ist deshalb auf die effektive, aufgrund der Buchhaltung durchgeführte Berechnung der Vorsteuern und nicht auf jene nach der Saldosteuersatzmethode abzustellen.

3.5. Demzufolge ist die Beschwerde – was den Beginn der Steuerpflicht per 1. Januar 2006 betrifft – abzuweisen. Bezüglich der für die Zeit vom 1. – 4. Quartal 2006 geschuldeten Mehrwertsteuern ist sie im Umfang von Fr. 215.30 (aufgerundete Differenz zwischen Fr. 4'510.— und Fr. 4'294.71) gutzuheissen, im Übrigen (entsprechend um einen Rappen abgerundet: Fr. 4'294.70) ebenfalls abzuweisen.

4.
Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG sind die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen, wobei sie bei nur teilweisem Unterliegen zu ermässigen sind. Angesichts seines sehr geringfügigen Obsiegens rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.— vollumfänglich dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 9.3). Diese sind mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an den Beschwerdeführer ist aus demselben Grund nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Umfang von Fr. 215.30 gutgeheissen, im Übrigen abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.— werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'000.— verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. _____; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Daniel Riedo	Urban Broger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: 14. September 2011