Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.109/2005 /bie

Urteil vom 10. März 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____, Beschwerdeführer,
vertreten durch Y._____ Treuhand AG,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
Avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (Geschäftsbücher, Schätzung),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid
der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 24. Januar 2005.

Sachverhalt:
A.
X._____ arbeitet als selbständiger Taxihalter in der Stadt Y._____. Sein Geschäftsbetrieb ist an eine Taxizentrale angeschlossen. Eine Kontrolle durch die Eidgenössische Steuerverwaltung im März 2000 ergab, dass die Geschäftsbücher den gesetzlichen Anforderungen an eine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung nicht genügten. Deshalb wurde der Umsatz auf der Basis der geschäftlich gefahrenen Kilometer sowie der Anzahl Fahrten ermessensweise ermittelt. In der Folge wurde X._____ per 1. Oktober 1995 in das Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Mit Ergänzungsabrechnung vom 28. März 2000 forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung für die Steuerperioden des 3. Quartals 1995 bis zum 2. Semester 1999 (Zeitraum vom 1. Oktober 1995 bis zum 31. Dezember 1999) Mehrwertsteuern von Fr. 30'622.– nach. Nachdem der Steuerpflichtige die Unterstellungserklärung für Saldosteuersätze eingereicht hatte, wurde der Betrag auf Fr. 19'544.– reduziert. Mit Entscheid vom 13. Juni 2000 hielt die Eidgenössische Steuerverwaltung an dieser Ermessenseinschätzung fest. Mit Einspracheentscheid vom 8. Januar 2003 bestätigte sie die Steuerpflicht und legte die Steuerschuld auf Fr. 18'802.– fest (zuzüglich 5 % Verzugszins ab mittlerem Verfall).
B.
Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hiess mit Entscheid vom 24. Januar 2005 eine Beschwerde gegen den Einspracheentscheid im Umfang von Fr. 135.– sowie hinsichtlich der Kostenauferlegung im Einspracheverfahren gut und wies sie im Übrigen ab.
C.
X._____ hat am 22. Februar 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben mit dem Antrag, es sei festzustellen, dass er nicht der Mehrwertsteuer unterliege. Der Beschwerdeführer macht geltend, er sei im Jahr 1995 aufgrund der erfassten Einnahmen davon ausgegangen, dass er nicht mehrwertsteuerpflichtig

sei. Die Frage der Unterstellung müsse in jedem Jahr einzeln geprüft werden. Er habe zwar keine Buchhaltung geführt, die gefahrenen Kilometer aber genau aufgeschrieben. Der Beschwerdeführer rügt im Wesentlichen, die Ermessensveranlagung sei nicht korrekt vorgenommen worden, weil die Steuerbehörde nicht von den richtigen Schätzungsgrundlagen ausgegangen sei.
D.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Stellungnahme verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach den Artikeln 97 ff. OG mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 54 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuerverordnung, MWSTV; AS 1994 1464]; siehe auch Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20]).

Der Beschwerdeführer ist gemäss Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann nach Art. 104 lit. a OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich die Überschreitung oder der Missbrauch des Ermessens, gerügt werden. Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht grundsätzlich gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.3 Die hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalte wurden alle vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes (am 1. Januar 2001) verwirklicht. Auf das vorliegende Verfahren sind deshalb noch die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung von 1994 (MWSTV) anwendbar (vgl. Art. 93 und Art. 94 MWSTG).
2.
2.1 Die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht bei der Inlandsteuer ergeben sich aus Art. 17 MWSTV (vgl. Art. 21 MWSTG). Demnach ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.– übersteigen. Ob und wann der Steuerpflichtige diese Voraussetzungen erfüllt, hat er aufgrund des bei der Mehrwertsteuer geltenden Selbstveranlagungsprinzips selber zu klären (vgl. Art. 36 MWSTV).

Zu den Obliegenheiten des Steuerpflichtigen gehören unter anderem: die An- und Abmeldepflicht als steuerpflichtige Person (Art. 45 MWSTV; Art. 56 Abs. 1 MWSTG), die Auskunftspflicht gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Art. 45 Abs. 2 MWSTV; Art. 56 Abs. 2 MWSTG) sowie die Buchführungspflicht (Art. 47 MWSTV; Art. 58 MWSTG. Zu den Obliegenheiten des Mehrwertsteuerpflichtigen vgl. etwa: Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar], S. 38; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern 2003, S. 531 f., Rz. 1579 ff.; Xavier Oberson, in: Les procédures en droit fiscal, 2e édition, Berne 2005, S. 115).
2.2 Die Buchführungspflicht ist in Art. 47 MWSTV (Art. 58 MWSTG) geregelt: Der Steuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich daraus die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen (Art. 47 Abs. 1 MWSTV; Art. 58 Abs. 1 MWSTG). Daraus ergibt sich, dass auch nicht buchführungspflichtige Steuerpflichtige die Geschäftsbücher so zu führen haben, dass sämtliche Einnahmen und Ausgaben in chronologischer Reihenfolge erfasst und auch sämtliche Kunden- und Lieferantenbelege gesammelt werden (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1672). Gemäss der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (WL; Ausgaben 1994 und 1997, Rz. 870 ff.) müssen auch Nichtbuchführungspflichtige alle Geschäftsfälle fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufzeichnen (siehe insbesondere WL 1997,

Rz. 874). Diese Anforderungen entsprechen dem, was schon im Rahmen der Warenumsatzsteuer galt und vom Bundesgericht bestätigt wurde. Demnach sind selbst Steuerpflichtige, die, wie ein Taxiunternehmen, nur geringe Umsätze aufweisen und ihre Einnahmen bar erzielen, verpflichtet, wenn auch nicht
kaufmännische Bücher im Sinn des Handelsrechts, so doch zumindest ein einfaches ordentliches Kassabuch zu führen, die erzielten Umsätze lückenlos zu erfassen und die geschäftsrelevanten Belege aufzubewahren (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 331 ff., Rz. 821 ff.; ASA 73 S. 228, E. 2c/aa S. 232, mit Hinweisen). Auch die Mehrwertsteuerverordnung und das Mehrwertsteuergesetz verlangen eine minimale Buchführungs- bzw. Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht (vgl. Kommentar, a.a.O., S. 42 f. [zu Art. 47 MWSTV]; Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats zur parlamentarischen Initiative [Dettling]zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [zu Art. 54 E-MWSTG; BBl 1996 V S. 785 f.]).
2.3 Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die Eidgenössische Steuerverwaltung eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor (Art. 48 MWSTV; Art. 60 MWSTG). Dabei hat sie diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht, und deren Ergebnisse der wirklichen Situation möglichst nahe kommen (vgl. ASA 61 S. 815, E. 3a; Urteil 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006, E. 4.1, je mit Hinweisen).

Das Bundesgericht ist an die Ermessenseinschätzung gebunden, wenn sie auf einer richtigen und vollständigen Tatbestandsermittlung und auf einer sachgemässen Abwägung der Gesamtheit der für die Veranlagung massgebenden Verhältnisse beruht. Es prüft derartige Schätzungen nur mit Zurückhaltung auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin, wobei es dem Steuerpflichtigen obliegt, die Unrichtigkeit der Schätzung zu beweisen (vgl. Urteil 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006, E. 1.2, mit Hinweis auf ASA 58 S. 670, E. 1b S. 672 [zu Art. 92 BdBSt]; vgl. ferner Per Prod'hom, in: Les procédures en droit fiscal, a.a.O., S. 395; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in: ASA 69 S. 511 ff., 519). Der Beschwerdeführer darf sich somit nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensveranlagung allgemein zu kritisieren; er muss vielmehr nachweisen, dass die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist (Pascal Mollard, a.a.O., S. 559 und dort zitierte Rechtsprechung).
3.
Im vorliegenden Fall steht fest, dass die vom Beschwerdeführer gemachten Aufzeichnungen zahlreiche und erhebliche Mängel aufweisen und auch lückenhaft sind. Hinzu kommt, wie die Vorinstanz zutreffend feststellt, dass die Einnahmen im Vergleich zu den gefahrenen geschäftlichen Kilometern anderer Taxiunternehmer in der Stadt Y._____ wie auch im Branchenvergleich tief waren und von den Erfahrungszahlen der Eidgenössischen Steuerverwaltung erheblich abweichen. Insgesamt ist der Beschwerdeführer den gesetzlichen Anforderungen an die Aufzeichnungs- und Buchführungspflicht gemäss Art. 47 MWSTV nicht nachgekommen; unter anderem hat er kein Kassabuch geführt, anhand dessen hätte festgestellt werden können, ob er der Mehrwertsteuerpflicht unterliegt oder nicht.

Unter diesen Umständen hat die Eidgenössische Steuerverwaltung gestützt auf Art. 48 MWSTV zu Recht eine Ermessenseinschätzung vorgenommen.
4.
Eine zu Recht erfolgte Ermessensveranlagung kann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden, wofür der Steuerpflichtige die Beweislast trägt (oben E. 2.3, zweiter Absatz). Diesen Nachweis vermag der Beschwerdeführer vorliegend nicht zu erbringen:
4.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, die Frage des rückwirkenden Eintrags in das Register für Mehrwertsteuerpflichtige müsse in jedem Jahr einzeln geprüft werden. Er übersieht, dass dies von der Eidgenössischen Steuerverwaltung offensichtlich gemacht wurde, wie den im Einspracheentscheid aufgeführten Berechnungen zu entnehmen ist. Der Eintrag per 1. Oktober 1995 in das Register für Mehrwertsteuerpflichtige erfolgte nach Art. 17 und Art. 21 Abs. 2 MWSTV zu Recht.
4.2 Gegen die Umsatzberechnung für das Jahr 1995 bringt der Beschwerdeführer vor, bei der Umrechnung der Umsätze und der Mehrwertsteuer der Monate Oktober, November und Dezember auf das ganze Jahr seien die Sommerferien mit zu berücksichtigen. Dieser Einwand scheitert schon daran, dass der Beschwerdeführer den

ihm obliegenden Nachweis für allfällige im Jahr 1995 bezogene Ferien nicht erbracht hat. Im Übrigen zeigen die Berechnungen der Vorinstanz, die aufgrund der eingereichten Kilometerzahlen (Fahrtenschreiber) erfolgt sind, dass der massgebliche Steuerbetrag von Fr. 4000.– (vgl. Art. 21 Abs. 3 MWSTV) im Jahr 1995 überschritten wurde.
4.3 Der Beschwerdeführer bemängelt weiter, die Eidgenössische Steuerverwaltung habe nicht auf die vom Inspektor bei der Kontrolle ermittelten Zahlen abgestellt, sondern auf eigene Berechnungen. Sowohl die Steuerverwaltung wie auch die Vorinstanz haben sich dazu ausführlich geäussert. Sie haben zu Recht festgestellt, dass der Beschwerdeführer seine gesetzlichen Pflichten allein mit der Führung von Standbüchern nicht erfüllt: Das Führen eines Kassabuches mit den hierfür erforderlichen Angaben sowie das Saldieren und die Kontrolle der Saldi mit dem Bargeld und den Kontobeständen ist für einen bargeldintensiven Betrieb wie ein Taxiunternehmen unabdingbar. Die vom Beschwerdeführer verlangte Bemessung, wie sie vom Inspektor anlässlich der Kontrolle vorgenommen wurde, hat die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht abgelehnt, weil aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen weder die privaten noch die geschäftlich gefahrenen Kilometer genau überprüft werden konnten. Hinzu kommt, dass sich auch aufgrund der vom Beschwerdeführer im Verfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission eingereichten Unterlagen und Berechnungen erhebliche und berechtigte Zweifel an der Vollständigkeit der erzielten Einnahmen ergeben haben.

Die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung angewandte Schätzungsmethode erscheint demgegenüber als sachgerecht: Sie trägt den Verhältnissen des Taxibetriebs des Beschwerdeführers Rechnung und beruht auf in der Praxis erhärteten Erfahrungswerten, namentlich auch mit Bezug auf den angenommenen Preis von Fr. 2.40 pro Kilometer.
4.4 Schliesslich wendet der Beschwerdeführer ein, bei den von ihm ausgewiesenen privaten Kilometern seien die in der Mittagspause zurückgelegten Kilometer nicht eingerechnet, weil die Uhr aus polizeilichen Gründen nicht abgestellt werden dürfe; dies wiederum führe zu entsprechenden Verzerrungen. Dem ist entgegenzuhalten, dass ein Nachweis der privat gefahrenen Kilometer bei korrekter Handhabung des Fahrtenschreibers durchaus möglich ist, wie die Eidgenössische Steuerverwaltung zutreffend darlegt (Duplikschrift vom 16. Mai 2003 an die Eidgenössische Steuerrekurskommission, Ziff. 2 S. 2). Die Ermittlung der während der Mittagszeit gegebenenfalls privat gefahrenen Kilometer ist aber hier gar nicht erforderlich, weil diese im Ansatz von Fr. 2.40 pro Kilometer bereits berücksichtigt sind und dem Beschwerdeführer zudem eine generelle Wochenpauschale gewährt wurde, in welcher ebenfalls ein Anteil privat gefahrener Kilometer enthalten ist.
4.5 Was in der Beschwerde im Übrigen vorgebracht wird (allgemeine Kritik an den Berechnungen und Aufstellungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Ausführungen betreffend Wechselnummer und Tachoscheibe) ist nicht stichhaltig und nicht geeignet, die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung zu beweisen.
5.
Nach dem Gesagten ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde unbegründet und somit abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 156 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 10. März 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: