Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.220/2003 /bie

Urteil vom 11. Februar 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Küng.

Parteien
T._____ AG, Beschwerdeführerin,
vertreten durch Dr. Thomas Christen, Advokat,

gegen

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

Gegenstand
Mehrwertsteuer; (Abrechnungsart, Vorsteuerabzug,
Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 25. März 2003.

Sachverhalt:
A.
Die T._____ AG, L._____, ist eine Aktiengesellschaft, welche insbesondere die Entwicklung von Soft- und Hardware und von Systemen und Systemabläufen auf dem Gebiet der EDV und der Elektronik sowie den Handel mit Soft- und Hardware auf diesen Gebieten bezweckt. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Zuvor galt sie als Grossistin im Sinne des Bundesbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUStB).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung führte bei der T._____ AG in den Monaten April und Oktober 1996 eine Kontrolle im Sinne von Art. 50 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV) durch. Die Kontrolle betraf die Steuerperioden vom 1. bis 4. Quartal 1995. In der Folge erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung mittels Ergänzungsabrechnung Nr. 14720 eine Steuernachforderung über Fr. 2'264.– und mittels Ergänzungsabrechnung Nr. 14721 eine Steuernachforderung von Fr. 9'584.– zuzüglich Verzugszins.
B.
Auf Gesuch der T._____ AG erliess die Eidgenössische Steuerverwaltung am 29. Juli 1997 einen förmlichen Entscheid im Sinne von Art. 51 MWSTV. Mit diesem hielt sie vollumfänglich an ihren Steuernachforderungen fest. Die dagegen gerichtete Einsprache der T._____ AG vom 8. August 1997 wies sie am 9. August 2001 ab. Gleichzeitig stellte sie fest, dass ihr Entscheid betreffend Vorsteuerabzüge für den privaten Bedarf/Eigenverbrauch (Ziff. 1a Beiblatt 1), Ausschluss des Vorsteuerabzuges und Verpflegungskosten (Ziff. 1c und d Beiblatt 2) sowie bisher nicht eingesehene Vorsteuerbelege (Ziff. 1f Beiblatt 3) der Ergänzungsabrechnung Nr. 14720 in Rechtskraft erwachsen sei. Schliesslich hob sie die Bewilligung zur Abrechnung nach

vereinnahmten Entgelten per 31.12.1995 auf und verpflichtete die T._____ AG, ab 1. Januar 1996 nach vereinbarten Entgelten abzurechnen.

C.

Gegen den Einspracheentscheid wandte sich die T._____ AG am 14. September 2001 an die Eidgenössische Steuerrekurskommission. Diese hiess die Beschwerde mit Urteil vom 25. März 2003 im Sinne der Erwägungen teilweise gut. Vollumfänglich abgewiesen wurde die Beschwerde in Bezug auf die Frage der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten. Bestätigt wurde die Steuernachforderung im Betrag von Fr. 9'584.– zuzüglich Verzugszins (Ergänzungsabrechnung Nr. 14721). Gutgeheissen wurde die Beschwerde in Bezug auf die Vorsteuer im Zusammenhang mit dem Bezug von fotografischen Arbeiten und der Anschaffung einer Kamera. Demzufolge wurde die Steuernachforderung von Fr. 2'223.– (Ergänzungsabrechnung Nr. 14720) auf Fr. 1'490.75, zuzüglich Verzugszins, herabgesetzt.

D.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 7. Mai 2003 beantragt die T._____ AG dem Bundesgericht, den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 25. März 2003 betreffend Mehrwertsteuer insoweit aufzuheben, als er die Beschwerde vom 14. September 2001 im Sinne der Erwägungen abweise. Zudem sei das Verfahren mit demjenigen in Sachen Warenumsatzsteuer zu vereinigen.

E.

Mit Präsidialverfügung vom 21. Mai 2003 wurde das Gesuch um Vereinigung der beiden Verfahren abgewiesen.

F.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 54 Abs. 1 der Verordnung des Bundesrates vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer, [MWSTV; AS 1994 1464]; vgl. Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]). Die Beschwerdeführerin ist nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.

1.2 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde können nach Art. 104 lit. a und b OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde 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 gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig 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 Verordnung über die Mehrwertsteuer anwendbar (vgl. Art. 93 und 94 MWSTG).

1.4

1.4.1 Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung des angefochtenen Entscheides, soweit damit ihre Beschwerde abgewiesen wurde. Abgewiesen wurde die Beschwerde in Bezug auf die Frage der Abrechnung nach vereinbarten bzw. vereinnahmten Entgelten und den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Bezug von Pneus und Ersatzteilen für das von ihr eingesetzte Motorrad "Harley Davidson". Bezüglich des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit dem Bezug von fotografischen Arbeiten und der Anschaffung einer Kamera wurde sie gutgeheissen. Die Begründung der vorliegenden Beschwerde befasst sich nur mit der Frage der Abrechnung nach vereinnahmten bzw. vereinbarten Entgelten. Sie ist demnach unvollständig.

1.4.2 Aus der Begründung der Beschwerdeschrift muss hervorgehen, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird (Art. 108 Abs. 2 OG). Fehlt es an einer Begründung, wird auf die Beschwerde nicht eingetreten (BGE 118 1b 136; Peter Karlen, in: Thomas Geiser/Peter Münch [Hrsg.], Prozes-

sieren vor Bundesgericht, 2. Aufl., Basel 1998, Rz. 3.77, S. 114 f; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, § 17, Ziff. 6, S. 195 ff.). Lässt die Begründung die notwendige Klarheit vermissen, so ist dem Beschwerdeführer eine kurze Nachfrist zur Behebung des Mangels anzusetzen (Art. 108 Abs. 3 OG).
1.4.3 Die vorliegende Beschwerdeschrift lässt eine Begründung in Bezug auf die Frage des Vorsteuerabzuges vermissen. Somit ist darauf insoweit nicht einzutreten. Eine Frist zur Nachbesserung und Behebung des Mangels wäre nur möglich, wenn die Beschwerdegründe die nötige Klarheit vermissen liessen. Fehlt dagegen - wie hier - in einem bestimmten Punkte eine Begründung gänzlich, so ist darauf nicht einzutreten.
2.
2.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, man habe ihr zu Unrecht rückwirkend ab dem 1. Januar 1996 die ursprünglich bewilligte Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten entzogen und sie verpflichtet, nach vereinbarten Entgelten abzurechnen.
2.2
2.2.1 Nach Art. 35 Abs. 1 MWSTV ist über die Steuer grundsätzlich nach den vereinbarten Entgelten abzurechnen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung kann dem Steuerpflichtigen jedoch unter den in Art. 35 Abs. 4 MWSTV genannten Bedingungen auf Antrag gestatten, die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten vorzunehmen. Die gleiche Regelung mit praktisch unverändertem Wortlaut sieht auch das Gesetz über die Mehrwertsteuer vor (Art. 44 Abs. 1 und 4 MWSTG).

Die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten bildet die Regel. Sie hängt direkt mit dem Vorsteuerabzug zusammen, der in diesem Fall bereits mit Erhalt der Rechnung geltend gemacht werden kann. Demnach ist es folgerichtig, wenn auch der Umsatz bereits im Zeitpunkt der Rechnungsstellung besteuert wird. Die Steuerforderung entsteht bei Lieferungen und Dienstleistungen im Normalfalle mit der Rechnungsstellung (Art. 34 lit. a Ziff. 1 MWSTV), d.h. mit Ablauf des Abrechnungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien, Rz. 1585 f., S. 533). Demgegenüber entsteht die Steuerforderung bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 34 Bst. a. Ziff. 2 MWSTV).
2.2.2 Die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten wird dem Steuerpflichtigen gestattet, wenn diese für ihn einfacher ist und wenn gewisse, von der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Rahmen ihrer Vollzugskompetenz festzulegende Rahmenbedingungen eingehalten werden (Art. 35 Abs. 4 MWSTV). Gemäss Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung war es dem Steuerpflichtigen unter der Verordnung über die Mehrwertsteuer nicht erlaubt, nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen, wenn dieser EDV-mässig eine Debitorenbuchhaltung oder eine Debitoren-Offenpostenliste führte, mit welchen der Zahlungsverkehr automatisch in das Hauptbuch übertragen wird (Wegleitung 1994, Rz. 955, S. 138 und insbesondere Wegleitung 1997, Rz. 955, S. 166 f; Andreas Russi, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N 26 zu Art. 44 MWSTG, S. 768). Die Begründung für diese Einschränkung ergibt sich aus dem Umstand, dass die Verfolgung der Geschäftsvorfälle vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuer-Abrechnung und umgekehrt ohne Zeitverlust gewährleistet sein muss (Wegleitung 1997, Rz. 882, S. 142, ebenso Broschüre Rechnungswesen Mehrwertsteuer der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom Februar 1994, S. 11).
Die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung sieht deshalb vor, dass die buchmässige Erfassung der Geschäftsvorfälle und die dazugehörende mehrwertsteuerliche Abrechnung "synchron" verlaufen müssen. Dies bedeutet, dass sowohl die Buchführung als auch die Erstellung der Mehrwertsteuerabrechnung entweder nach dem Fakturausgang bzw. nach der Rechnungsstellung (System der vereinbarten Entgelte) oder aber nach dem Zahlungseingang (System der vereinnahmten Entgelte) erfolgen müssen. Andernfalls ist eine kongruente Abrechnung und Prüfung nicht mehr gewährleistet. Im Weiteren bedeutet dies, dass die Buchhaltung bei Abrechnung nach vereinnahmten oder vereinbarten Entgelten sowohl auf der Aufwand- als auch auf der Ertragsseite jeweils nach dem gleichen System geführt werden muss. Dies wird auch in der Lehre anerkannt (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer (MWST), Bern/Stuttgart/Wien 1995, Rz. 1004, S. 271 f; Camenzind/ Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1592, S. 537).

Die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten eignet sich im Normalfall nur für Mehrwertsteuerpflichtige mit einfacheren Buchführungsverhältnissen. Die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung angewandte Praxis ist nicht nur sachgerecht, sondern trägt Sinn und Zweck von Art. 35 Abs. 1 MWSTV Rechnung, welcher

die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten als Grundsatz und diejenige nach vereinnahmten Entgelten als Ausnahme vorsieht.
2.2.3
2.2.3.1 Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass die Steuerpflichtige am 18. Juli 1994 den Antrag auf Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten (vereinfachtes Verfahren) gestellt hat. Damit hat sie sich unterschriftlich bereit erklärt, die Buchhaltung sowohl auf der Aufwand- als auch auf der Ertragsseite dem Zahlungsverkehr entsprechend zu führen. Sie hat im Übrigen zur Kenntnis genommen, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung bei Nichteinhaltung dieser Bedingungen berechtigt ist, die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten - auch rückwirkend - auf die gesetzliche Regelung, d.h. auf die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten, umzustellen. Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin eine EDV-mässige Debitorenbuchhaltung führt.

Die Führung von Debitoren- oder Kreditorenbuchhaltungen widerspricht den für die Zulassung der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten vorgesehenen Anforderungen und Bedingungen (vgl. E. 2.2). Daher handelt die Beschwerdeführerin den gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung unterschriftlich anerkannten Bedingungen zuwider, die zweckmässig sind und durch die Eidgenössische Steuerverwaltung - aufgrund der vom Verordnungsgeber vorgesehenen Delegationskompetenz - festzulegen waren (Art. 35 Abs. 4 MWSTV). Die Beschwerde ist daher abzuweisen.
2.2.3.2 Eine Abweisung ergibt sich auch aus Art. 47 Abs. 1 MWSTV, der verlangt, dass der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher so zu führen hat, dass sich die massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Dies wiederum bedingt, dass die Verfolgung der Geschäftsvorfälle vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuer-Abrechnung und umgekehrt ohne grosse Zeitverluste möglich ist (Wegleitung 1997, Rz. 882, S. 142; ebenso Broschüre Rechnungswesen Mehrwertsteuer der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom Februar 1994, S. 11). Die Eidgenössische Steuerverwaltung verlangt deshalb zu Recht, dass eine Mischung der Systeme nicht zulässig und somit entweder nach vereinbarten Entgelten (Fakturen) oder vereinnahmten Entgelten (Zahlungsverkehr) abzurechnen ist. Die Erfüllung dieser Bedingung wird den Anforderungen an eine einfache und zuverlässige Ermittlung der für die Besteuerung massgebenden Tatsachen gerecht. Werden Geschäftsvorfälle nicht gleichzeitig verbucht und deklariert, so ist die Verfolgung des konkreten Geschäftsvorfalls nur mit zusätzlichem Aufwand möglich.
2.2.3.3 Mit der Forderung auf Abrechnung nach vereinbarten Entgelten verstösst die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung. Das in Art. 8 Abs. 1 BV verankerte Rechtsgleichheitsgebot verlangt, dass Gleiches gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Verschiedenheit zu behandeln ist. Es findet deshalb keine Begünstigung oder Benachteiligung statt, wenn alle Steuerpflichtigen, die entweder nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten abrechnen, gleich behandelt werden. Worin ein allfälliger Wettbewerbsnachteil der Beschwerdeführerin gegenüber Mitkonkurrenten liegen könnte, ist überdies nicht ersichtlich und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht näher substantiiert.
3.
3.1 Die Beschwerdeführerin macht im Weiteren geltend, die Mehrwertsteuer auf dem Debitorenbestand per Ende 1995 sei bereits entrichtet worden und folglich der nachbelastete Betrag von Fr. 9'584.– nicht geschuldet. Die Nachbelastung führe demnach zu einer Doppelbelastung.
3.2 Wie vorne unter E. 2 dargelegt, hat die Eidgenössische Steuerverwaltung die Beschwerdeführerin zu Recht verpflichtet, ab dem 1. Januar 1996 die Steuer nach vereinbarten Entgelten abzurechnen. Dies bedingt einen Systemwechsel, nachdem bis zu diesem Zeitpunkt nach vereinnahmten Entgelten abgerechnet wurde. Ein solcher Wechsel hat zur Folge, dass die bisher noch nicht abgerechneten Debitoren (Forderungen an Kunden) mehrwertsteuerlich nachbelastet und abgerechnet werden müssen (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1596, S. 538). Im Weiteren ergibt sich aus diesem Wechsel, dass die nachfolgenden Abrechnungsperioden (ab dem 1.1.1996) mit der Buchhaltung abzustimmen sind und allfällige Korrekturen für bereits nach vereinnahmten Entgelten abgerechnete Beträge vorzunehmen sind. Damit wird sichergestellt, dass neben der aufgrund des Systemwechsels korrekt erfassten und versteuerten Debitoren per 31.12.1995 keine doppelte Besteuerung erfolgt.
3.3 Im Weiteren macht die Beschwerdeführerin geltend, die Debitorenschuld per Ende 1995 betrage nicht Fr. 157'030.–, sondern Fr. 140'047.–, nachdem aufgrund des Konkurses der Firma K._____ AG und der Firma S._____ AG Forderungen über insgesamt Fr. 16'983.– nicht hätten vereinnahmt werden können. Damit

bringt sie neue Tatsachen vor. Die Bindung an die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 2 OG, vgl. vorstehend E. 1.2) schliesst das Vorbringen von neuen tatsächlichen Behauptungen und Beweismitteln weitgehend aus (BGE 125 II 217 E. 3a). Ob deshalb auf den Einwand nicht einzutreten ist, kann offen bleiben, da er ohnehin unbegründet ist.

3.4 Entgeltsminderungen, welche sich aufgrund von Verlusten ergeben, sind in der Abrechnung über die Periode, in der die Entgeltsminderung verbucht wurde, steuermindernd zu berücksichtigen (Art. 35 Abs. 2 MWSTV; Art. 44 Abs. 2 MWSTG). In der Lehre ist unbestritten, dass Verluste aufgrund von Konkursen dann geltend gemacht werden können, wenn sie realisiert sind. Dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige die Forderung in seinen Büchern als uneinbringlich ausbuchen kann (Wegleitung 2001, Rz. 252, S. 53; Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 781, S. 216).

3.5 Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass eine Verbuchung der zur Diskussion stehenden Entgeltsminderungen im Prüfungszeitraum, d.h. bis zum 31.12.1995, nicht nachgewiesen ist. Die genauen Verlustbeträge standen für die S._____ AG erst Ende 1997 bzw. für die K._____ AG erst im Jahre 2001 fest. Demnach ist die Beschwerde auch in diesem Punkte abzuweisen.

4.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde in allen Teilen als unbegründet und ist demnach abzuweisen, soweit überhaupt darauf einzutreten ist. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (Art. 156 Abs. 1 i.V.m. Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 11. Februar 2004

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: