Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 950/2015

Urteil vom 11. März 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiberin Genner.

Verfahrensbeteiligte
A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (1. bis 4. Quartal 2009),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 2. September 2015.

Sachverhalt:

A.
A._____ führt als Einzelunternehmer in U._____/BS einen Taxi-, Transport- und Beherbergungsbetrieb. Am 21. August 2012 stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) fest, A._____ sei ab 1. Januar 2009 subjektiv steuerpflichtig und somit im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen. Das Bundesgericht bestätigte diesen Entscheid letztinstanzlich mit Urteil 2C 715/2013 vom 13. Januar 2014.

B.
Bereits am 9. September 2010 hatte die ESTV für die Steuerperiode 2009 eine provisorische Steuerforderung von Fr. 5'000.– erhoben. Am 5. März 2014 - nach Eintritt der Rechtskraft des Entscheids über die subjektive Steuerpflicht - setzte die ESTV die Steuerforderung in Betreibung. Nachdem A._____ Rechtsvorschlag erhoben hatte, verpflichtete die ESTV ihn am 27. März 2014 für das 1. Quartal bis 4. Quartal 2009 zur Bezahlung von Mehrwertsteuern von Fr. 5'000.– nebst Verzugszins zu 4.5 % seit 1. Dezember 2012, zuzüglich Fr. 52.– (Verzugszinsen für Dezember 2009) sowie Fr. 450.– (Verzugszinsen für 2010 und 2011), und hob den Rechtsvorschlag in der Betreibung Nr. 14009830 vom 5. März 2014 des Betreibungsamtes Basel-Stadt im gleichen Umfang auf. Gleichzeitig behielt sich die ESTV vor, ihre Steuerforderung aufgrund einer Kontrolle zu berichtigen.
Die dagegen erhobene Einsprache hiess die ESTV am 10. November 2014 teilweise gut und setzte die Steuerforderung für die Steuerperiode 2009 (1. bis 4. Quartal 2009) auf Fr. 4'539.– fest, zuzüglich Verzugszinsen in

der jeweiligen gesetzlichen Höhe ab 1. Dezember 2009 (mittlerer Verfall).
Die dagegen erhobene Beschwerde hiess das Bundesverwaltungsgericht am 2. September 2015 teilweise gut und verpflichtete A._____, für das 1. bis 4. Quartal 2009 Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 3'466.–, zuzüglich Zins zu 5 % vom 1. Dezember 2009 bis 31. Dezember 2009, zu 4.5 % vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2010 und zu 4 % ab 1. Januar 2012 zu bezahlen. Die Verfahrenskosten wurden A._____ vollumfänglich auferlegt, weil er für Teile des zu prüfenden Sachverhalts erst im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht sachdienliche Unterlagen eingereicht hatte.

C.
A._____ erhebt am 11. Oktober 2015 Beschwerde beim Bundesgericht und beantragt sinngemäss, den Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer herabzusetzen, ohne jedoch einen Betrag zu nennen. Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf Vernehmlassung. Die ESTV schliesst auf Abweisung der Beschwerde. A._____ hat am 11. Dezember 2015 repliziert.

Erwägungen:

1.
Das angefochtene Urteil betrifft eine Steuerforderung und damit eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Es unterliegt gemäss Art. 82 ff. der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger zur Beschwerdeführung legitimiert (vgl. Art. 89 Abs. 1 BGG). Die Beschwerde hat ein Rechtsbegehren zu enthalten (Art. 42 Abs. 1 BGG), wobei unklare Rechtsbegehren im Lichte der Beschwerdebegründung auszulegen sind (BGE 136 V 131 E. 1.2). Es kann dahinstehen, ob hier wenigstens aus der Begründung hervorgeht, inwieweit der Beschwerdeführer den angefochtenen Entscheid abgeändert wissen will, weil - wie zu zeigen sein wird - dieser materiell nicht zu beanstanden ist.

2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Derartige Rügen sind klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen. Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 139 I 138 E. 3.8 S. 143; 138 I 171 E. 1.4 S. 176).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). Öffensichtlich unrichtig bedeutet dabei willkürlich (BGE 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist substanziiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung geht das Bundesgericht nicht ein (BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 f.).

3.

3.1. Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG (SR 641.20) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt erstreckt sich vom 1. Januar 2009 bis zum 31. Dezember 2009; er fällt somit in die Zeit vor dem Inkrafttreten des MWSTG. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben in Bezug auf das materielle Recht die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (vgl. Urteil 2C 353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 1.6). Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) und der Verordnung

vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV; AS 2000 1347), welche bis am 31. Dezember 2009 in Kraft standen.

3.2. In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist unter Vorbehalt der gesetzlichen Ausnahmen das neue Recht anwendbar (vgl. Art. 113 Abs. 3 MWSTG).

4.

4.1. Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Der Steuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG). Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG). Geltend gemachte Vorsteuern müssen nachgewiesen werden (vgl. Art. 38 Abs. 1 aMWSTG).

4.2. Im System der Mehrwertsteuer gilt das Selbstveranlagungsprinzip, das heisst, Veranlagung und Entrichtung der Steuer erfolgen grundsätzlich durch die steuerpflichtige Person selbst (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteil 2C 1077/2012 / 2C 1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.1). Diese hat gegenüber der ESTV innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer abzurechnen (Art. 46 aMWSTG). Sie hat ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich daraus die für die Feststellung der Steuerpflicht und die Berechnung der Steuer und abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen (Art. 58 Abs. 1 erster Satz aMWSTG).

4.3. Nach der Rechtsprechung ist die steuerpflichtige Person selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuchs verpflichtet. Die Führung eines Kassabuchs ist gerade auch für Kleinbetriebe unabdingbar. Wer - wie der Beschwerdeführer - überwiegend Einnahmen aus formlos geschlossenen Verträgen erzielt, in der Regel bar bezahlt wird und nicht regelmässig Rechnungen oder zumindest Quittungen auszustellen hat, ist ohne Einschränkung zur Führung eines Kassabuchs verpflichtet. Dieses bildet den Dreh- und Angelpunkt der Aufzeichnungen. Soll ein Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass darin die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig - in bargeldintensiven Betrieben täglich - kontrolliert werden. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind, das heisst den effektiven Bareinnahmen entsprechen (vgl. Urteile 2C 206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.2; 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1). Die zentrale Bedeutung eines korrekt geführten Kassabuchs ist allen Steuerarten gleichermassen eigen (vgl. Urteile des BGer 2C 206/2012
vom 6. September 2012 E. 2.2; 2C 835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.2.2).

4.4. Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln), so schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemässem Ermessen ein (Art. 60 aMWSTG; vgl. zur Ermessenseinschätzung Urteil 2C 831/2013 vom 26. Februar 2014 E. 6.3). Anlass für die Ermessensveranlagung bildet somit allein der Umstand, dass trotz durchgeführter Untersuchung durch die Verwaltung der Sachverhalt nicht ausreichend erhellt werden konnte und somit ein Bereich der Unsicherheit verbleibt, der aber durch plausible Annahmen und Schätzungen ergänzt und ausgefüllt werden muss, weil die Steuerpflicht eine allgemeine ist (Urteil 2C 970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2).

4.5. Sind die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung nach einer der beiden Tatbestandsvarianten von Art. 60 aMWSTG erfüllt, so hat die ESTV bei beiden Tatbestandsvarianten diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnisse der wirklichen Situation möglichst nahe kommen (Urteil 2C 1077/2012 / 2C 1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3). Das Bundesverwaltungsgericht, an

welches eine solche Ermessensveranlagung weitergezogen wird, prüft diese daher nur mit Zurückhaltung daraufhin, ob die Schätzung sachlich begründet ist und sich auf geeignete Schätzungsgrundlagen und -methoden und taugliche Hilfsmittel stützt. Insbesondere setzt das Bundesverwaltungsgericht nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens der Steuerverwaltung (Urteil 2C 970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3). Das Bundesgericht prüft das Ergebnis der Ermessenseinschätzung infolge eingeschränkter Kognition (vgl. E. 2.2) nur auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin.

4.6. In Bezug auf die Beweislast gilt, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, jener für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich der steuerpflichtigen Person obliegt; sie hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252). Somit ist die ESTV hinsichtlich der Tatsachen, welche zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung führen (sollen), beweisbelastet. Sind die Voraussetzungen für die Ermessenstaxation erfüllt und bestreitet die steuerpflichtige Person die Höhe der Bewertungen, welche dem Ergebnis der Schätzung zugrundeliegen, hat sie die Fehlerhaftigkeit der Schätzung zu beweisen. Sie darf sich nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensveranlagung allgemein zu kritisieren, sondern sie muss nachweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist (vgl. Urteile 2C 812/2013 / 2C 813/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.4.3; 2C 206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.4; 2C 835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.4; 2C 970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3).

4.7. Wer als steuerpflichtige Person jährlich nicht mehr als 3 Millionen Franken steuerbaren Umsatz tätigt und im gleichen Zeitraum nicht mehr als 60'000 Franken Steuern - berechnet nach dem für sie massgebenden Saldosteuersatz - zu bezahlen hat, kann nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen (Art. 59 Abs. 1 aMWSTG). Bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode ist die geschuldete Steuer durch Multiplikation des in einer Abrechnungsperiode erzielten steuerbaren Gesamtumsatzes (einschliesslich Steuer) mit dem von der ESTV bewilligten Saldosteuersatz zu ermitteln; mit dem Saldosteuersatz sind die Vorsteuern im Sinn einer Pauschale abgegolten (Art. 59 Abs. 2 aMWSTG).

5.

5.1. Die Vorinstanz erachtet die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation zu Recht als erfüllt, nachdem der Beschwerdeführer trotz Aufforderung der ESTV keine Kassabücher oder Tagesrapporte für das Jahr 2009 eingereicht hatte. Die - wie schon vor der Vorinstanz vorgebrachte - Rüge des Beschwerdeführers, Kassabücher seien untaugliche Mittel und deren Fehlen dürfe nicht zur Ermessenseinschätzung führen, erweist sich vor dem Hintergrund der zitierten Rechtsprechung (vgl. E. 4.3 hiervor) als unbehelflich.

5.2. Weiter bringt der Beschwerdeführer - wie schon vor der Vorinstanz - vor, die undifferenzierte Anwendung eines Kosten-Mittelwerts pro gefahrenen Kilometern trage den individuellen Verhältnissen der Taxiunternehmer nicht Rechnung. Er als Bahnhoftaxifahrer habe im Vergleich zum Bestellungstaxifahrer einen tieferen durchschnittlichen Kostenansatz pro gefahrenen Kilometer, weil er immer zum Bahnhof zurückkehre und nicht in den Genuss von Anschlussfahrten komme. Demgegenüber hätten Fehlfahrten des Bestellungstaxifahrers keine Relevanz, weil sie sehr selten seien und zumeist durch Folgeaufträge kompensiert würden.
Die Vorinstanz legt einlässlich dar, dass der angewendete Kostenansatz die Besonderheiten beider Kategorien von Taxifahrern berücksichtigt. Der Einwand des Beschwerdeführers, Fehlfahrten seien selten und würden zumeist durch Folgeaufträge kompensiert, ist nicht belegt und auch nicht geeignet, den Kostenansatz von Fr. 2.15 pro Kilometer als offensichtlich unhaltbar erscheinen zu lassen. Im Übrigen wurde dieser Ansatz vom Bundesgericht mehrmals bestätigt (vgl. Urteile 2C 206/2012 vom 6. September 2012 E. 5.3; 2C 835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 4.5), worauf die Vorinstanz zu Recht hinweist.

5.3. Dem Beschwerdeführer wurden von der Vorinstanz - neben den Privatkilometern für den Arbeitsweg - aufgrund erst im Beschwerdeverfahren eingereichter Fahrtenschreiberkarten zusätzliche Privatkilometer im Umfang von 10'393 km (statt wie von der ESTV 5'200 km) zugestanden. Der Beschwerdeführer kritisiert - wie bereits im Rahmen des Schriftenwechsels vor der Vorinstanz - dass für diese Privatfahrten nur die Fahrtenschreiberkarten der Ruhe- und Ferientage berücksichtigt wurden.

Die Vorinstanz erwog, die vorgelegten Fahrtenschreiberkarten könnten die ordnungsgemässe Aufzeichnung und Buchführung nicht ersetzen. Der Beschwerdeführer habe lediglich rudimentäre Aufzeichnungen über seine Geschäftstätigkeit erstellt bzw. vorgelegt; diese würden nur einem Teil der für eine ordentliche Sachverhaltsermittlung notwendigen Unterlagen entsprechen. Angesichts des Selbstveranlagungsprinzips und der Mitwirkungspflichten des Beschwerdeführer s sei es weder Sache der ESTV noch der Vorinstanz, die Privatkilometer des Beschwerdeführers anhand der vorgelegten Fahrtenschreiberkarten zu ermitteln. Dem Beschwerdeführer sei es nicht gelungen, Zweifel bezüglich der Daten auf den Fahrtenschreiberkarten zu entkräften. Wenn diese Angaben nur insoweit berücksichtigt würden, als es sich zweifelsfrei um Privatkilometer handle, sei dies nicht zu beanstanden. Die ESTV weist in ihrer Vernehmlassung darauf hin, an Arbeitstagen sei die Abgrenzung zwischen privat und geschäftlich gefahrenen Kilometern einzig anhand von Fahrtenschreiberkarten oftmals nicht möglich.
Diesen Ausführungen hat das Bundesgericht - mit Blick auf die generell reduzierte Prüfungsdichte bei Ermessensveranlagungen und die eingeschränkte Kognition bei Sachverhaltsfragen (vgl. E. 4.5 hiervor) - nichts hinzuzufügen. Der Beschwerdeführer vermag nicht darzulegen, dass die Vorinstanz in willkürlicher Weise auf die Auswertung der (teilweise erst im Beschwerdeverfahren eingereichten) Fahrtenschreiberkarten durch die ESTV abgestellt hat.

5.4. Im Einspracheentscheid hatte die ESTV die Saldosteuersatzmethode angewendet, weil diese (nach den ermittelten Umsätzen) im Vergleich zu der effektiven Methode für den Beschwerdeführer vorteilhafter gewesen war. Im Beschwerdeverfahren vor der Vorinstanz liess die ESTV (aufgrund neu eingereichter Belege des Beschwerdeführers) zusätzliche Vorsteuern von Fr. 885.– zu; sie verzichtete auf die Anwendung des Saldosteuersatzes und beantragte die Festlegung der effektiven Vorsteuern auf Fr. 2'031.–. Nachdem die Vorinstanz die Vorsteuern in diesem Umfang berücksichtigt hat, wird nicht klar, warum der Beschwerdeführer die unbeantragte Verwendung der Saldosatzmethode kritisiert. Soweit er erneut die subjektive Steuerpflicht anspricht, ist darauf nicht einzugehen, wurde diese doch bereits rechtskräftig festgestellt (Urteil 2C 715/2013 vom 13. Januar 2014).
Die Vorinstanz berücksichtigte Vorsteuern von Fr. 2'031.– als effektive Vorsteuern, gewährte indessen keinen weiteren Vorsteuerabzug für Autobetriebs- und Unterhaltskosten. Die geltend gemachten Kosten für Pneus, Service, Reparaturen und Autowäsche seien nicht belegt, weshalb sie geschätzt werden müssten. Dies sei aber nicht möglich, weil zu wenige Eckpunkte bekannt seien, um die Höhe derartiger Ausgaben zu schätzen. Im Übrigen sei nicht sicher, ob auf diesen Aufwänden überhaupt Mehrwertsteuer entrichtet worden sei.
Diese Ausführungen sind nicht zu beanstanden. Es sind keine Hinweise ersichtlich, wonach die Vorinstanz den Vorsteuerabzug in willkürlicher Weise festgesetzt hätte.

5.5. Zusammenfassend erweisen sich die Rügen des Beschwerdeführers als unbegründet. Die Vorinstanz hat einlässlich dargelegt, warum sie - in teilweiser Gutheissung der Beschwerde - die Mehrwertsteuer für das Jahr 2009 auf Fr. 3'466.– zuzüglich Verzugszinsen festgesetzt hat.

6.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Zur Begründung kann ergänzend auf die zutreffenden Ausführungen im angefochtenen Urteil verwiesen werden.
Dem Ausgang entsprechend wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 11. März 2016

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Genner