VPB 67.79

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 20. Januar 2003 [SRK 2002-069])

Mehrwertsteuer. Beginn der Mehrwertsteuerpflicht. Umsatzlimite. Vorsteuerabzug. Berechnung der Steuerzahllast nach der Pauschalmethode oder der effektiven Berechnung.

Art. 17 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV.

- Voraussetzungen und Beginn der Mehrwertsteuerpflicht (E. 2a).

- Rechtmässigkeit der Verwaltungspraxis, dergemäss die Steuerzahllast entweder effektiv oder nach der durch die ESTV vereinfachenden Pauschalmethode zu berechnen ist. Die vereinfachende Pauschalmethode verstösst nicht gegen Bundesrecht, zumal es dem Leistungserbringer unbenommen ist, die umsatzmässigen Voraussetzungen seiner Mehrwertsteuerpflicht effektiv zu berechnen (E. 2b).

- Berechnung der Steuerzahllast nach der Pauschalmethode und gemäss effektiver Berechnung (E. 3).

Taxe sur la valeur ajoutée. Début de l'assujettissement. Limite de chiffre d'affaires. Déduction de l'impôt préalable. Calcul de l'impôt dû selon la méthode forfaitaire ou selon la méthode effective.

Art. 17 al. 1 et art. 19 al. 1 let. a OTVA.

- Conditions et début de l'assujettissement (consid. 2a).

- Légalité de la pratique administrative selon laquelle l'impôt dû doit être calculé soit de manière effective soit selon les méthodes forfaitaires simplificatrices de l'AFC. La méthode forfaitaire ne viole pas le droit fédéral, d'autant que le fournisseur de prestations est libre de calculer de manière effective son chiffre d'affaires conditionnant son assujettissement (consid. 2b).

- Calcul de l'impôt dû selon la méthode forfaitaire et selon la méthode effective (consid. 3).

Imposta sul valore aggiunto. Inizio dell'assoggettamento fiscale. Limite della cifra d'affari. Deduzione dell'imposta precedente. Calcolo dell'imposta dovuta secondo il metodo forfettario o secondo il metodo effettivo.

Art. 17 cpv. 1 e art. 19 cpv. 1 lett. a OIVA.

- Condizioni e inizio dell'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (consid. 2a).

- Legalità della prassi amministrativa, secondo la quale l'imposta dovuta è calcolata in modo effettivo oppure secondo i metodi forfettari di semplificazione dell'AFC. Il metodo forfettario non viola il diritto federale, poiché il fornitore di prestazioni è libero di calcolare in modo effettivo la cifra d'affari che determina il suo assoggettamento (consid. 2b).

- Calcolo dell'imposta secondo il metodo forfettario e secondo il metodo effettivo (consid. 3).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. X betreibt ein Malergeschäft und er wurde rückwirkend per 1. Januar 2000 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Am 23. April 2001 liess X der ESTV mitteilen, er sei mit der rückwirkenden Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Januar 2000 nicht einverstanden. Er habe die Steuerzahllast von Fr. 4'000.- erst im Jahre 2000 überschritten mit der Folge, dass seine Mehrwertsteuerpflicht erst per 1. Januar 2001 beginne.

B. Mit Entscheid vom 17. Oktober 2001 stellte die ESTV fest, X sei zu Recht auf den 1. Januar 2000 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden. Er müsse ab diesem Zeitpunkt mit der Verwaltung über seine steuerbaren Umsätze abrechnen. Die ESTV verpflichtete X, für die Steuerperioden 1. Quartal 2000 bis 4. Quartal 2000 den Betrag von Fr. 6'403.- Mehrwertsteuer nebst 5% Verzugszins seit 15. Oktober 2000 (mittlerer Verfall) nachzubezahlen. Ferner behielt sich die ESTV eine Steuerkontrolle vor.

Gegen den Entscheid vom 17. Oktober 2001 liess X am 4. November 2001 Einsprache erheben und den Antrag stellen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben; seine Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen habe erst per 1. Januar 2001 zu erfolgen.

C. Mit Einspracheentscheid vom 18. April 2002 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte fest, X sei zu Recht auf den 1. Januar 2000 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden. Gleichzeitig bestätigte die Verwaltung die Nachforderung für die Steuerperioden 1. Quartal 2000 bis 4. Quartal 2000 im Betrag von Fr. 6'403.- nebst Verzugszins.

D. Mit Eingabe vom 16. Mai 2002 bzw. Verbesserung vom 3. Juni 2002 lässt X (Beschwerdeführer) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 18. April 2002 führen und den Antrag stellen, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben; er sei auf den 1. Januar 2001 in das Register für Mehrwertsteuerpflichtige einzutragen; die Nachforderung der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 2000 bis 4. Quartal 2000 sei zu annullieren.

In ihrer Vernehmlassung vom 5. Juli 2002 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1.a. (Zuständigkeit; Eintretensvoraussetzungen)

b. (Anwendbares Recht; vgl. VPB 65.84). Der hier zu beurteilende Sachverhalt hat sich im Jahre 1999 zugetragen, sodass auf die vorliegende Beschwerde die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung weiterhin Anwendung finden.

2.a. Gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV ist mehrwertsteuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen im Inland jährlich Fr. 75'000.- übersteigen. Der für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht massgebende Umsatz bemisst sich bei Lieferungen und Dienstleistungen nach den vereinnahmten Entgelten (Art. 17 Abs. 5 Bst. a MWSTV). Die Mehrwertsteuerpflicht beginnt grundsätzlich nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 21 Abs. 1 MWSTV). Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz bis zu Fr. 250'000.-, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.- im Jahr betragen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Die Verfassungsmässigkeit dieser Vorschriften steht ausser Frage und ist in der Rechtsprechung schon mehrfach bestätigt worden (Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, E. 3, veröffentlicht in VPB 63.76 S. 714 ff.).

b. Laut Verwaltungspraxis ist die Steuerzahllast entweder effektiv oder nach der durch die ESTV geschaffenen vereinfachenden Pauschalmethode zu berechnen. Bei der vereinfachenden Methode ist die Mehrwertsteuer auf dem steuerbaren Umsatz des geprüften Jahres zu den vorgesehenen Sätzen zu berechnen. Davon kann die Vorsteuer zu den anwendbaren Sätzen auf dem Waren- und Materialaufwand zuzüglich 0.7% des Umsatzes für den übrigen Aufwand (Investitionen, Betriebsmittel und Gemeinkosten) abgezogen werden (Broschüre «Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer» Ausgabe August 1999[6], Ziff. 2.5-2.7). Die fragliche vereinfachende Pauschalmethode zur Berechnung der Steuerzahllast verstösst nach einer Prüfung durch die SRK nicht gegen Bundesrecht (vgl. Art. 47 Abs. 3 MWSTV), zumal es dem Leistungserbringer in jedem Fall unbenommen ist, die umsatzmässigen Voraussetzungen seiner Mehrwertsteuerpflicht effektiv zu berechnen. Dies kann der Leistungserbringer immer dann tun, wenn er zur eigenen Überzeugung gelangt, die Pauschalmethode führe nicht zu einem rechtmässigen Ergebnis.

c. Verwendet der Mehrwertsteuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Mehrwertsteuerabrechnung die ihm von anderen Mehrwertsteuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Die Rechnung des Leistungserbringers muss enthalten: seinen Namen und seine Adresse sowie seine Mehrwertsteuernummer; Namen und Adresse des Leistungsempfängers; Datum oder Zeitraum der Leistung; Art, Gegenstand und Umfang der Leistung; das Entgelt; den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Art. 28 Abs. 1 MWSTV).

3.a. Im vorliegenden Fall wird die Nachforderung der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 2000 bis 4. Quartal 2000 in Höhe von Fr. 6'403.- zuzüglich Verzugszins in rechnerischer und damit in tatsächlicher Hinsicht nicht, sondern lediglich dem Grundsatze nach angefochten. Namentlich macht der Beschwerdeführer geltend, die Steuerzahllast von Fr. 4'000.- erst im Jahre 2000 überschritten zu haben, so dass seine Mehrwertsteuerpflicht per 1. Januar 2001 gegeben sei. Zu befinden ist folglich darüber, ob der Beschwerdeführer bereits per 1. Januar 2000 subjektiv steuerpflichtig ist bzw. ob er im Jahre 1999 die Steuerzahllast von Fr. 4'000.- erreicht hat.

b. Der Beschwerdeführer erzielte nach eigenen Angaben im Jahre 1999 einen massgeblichen Umsatz von Fr. 87'987.- sowie einen Warenaufwand in Höhe von Fr. 12'208.-. Nach der Pauschalmethode ergibt sich folgende Steuerzahllast:

Bei einer Steuerzahllast des Beschwerdeführers in Höhe von Fr. 4'671.- im Jahre 1999 wird er per 1. Januar 2000 mehrwertsteuerpflichtig. Mit Recht hat ihn daher die ESTV mit Wirkung ab diesem Datum in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Gegen die eigentliche zahlenmässige Ermittlung dieser Steuerzahllast erhebt der Beschwerdeführer keine Einwendungen. Er hält vielmehr entgegen, die Steuerzahllast sei effektiv zu berechnen. Dabei ergäbe sich ein anderes Bild. Wie es sich damit verhält, ist nachfolgend zu prüfen.

c.aa. Der Beschwerdeführer reicht eine Zusammenstellung der für die Berechnung der Mehrwertsteuer relevanten Positionen seiner Buchhaltung ein («MWST-Verprobung»), mit der er nach seinen eigenen Berechnungen für das Jahr 1999 eine Steuerzahllast von Fr. 3'462.60 ausweist (Mehrwertsteuer: Fr. 6'666.59 abzüglich Vorsteuer auf Material und Dienstleistungen: Fr. 1'105.93 und Vorsteuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand: Fr. 2'098.07). Diese effektive Berechnung zeige, dass der Beschwerdeführer im fraglichen Jahr die Steuerzahllast von Fr. 4'000.- nicht überschreite, weshalb er der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht erst ab dem Jahre 2001 unterliege.

bb. Mit Recht hält die ESTV dafür, es seien einzelne Vorsteuerabzüge des Beschwerdeführers zu korrigieren:

Zunächst weist die Rechnung der A GmbH vom 1. Dezember 1999 an den Beschwerdeführer bezüglich Kauf eines Computers zum Preis von Fr. 950.- keine Mehrwertsteuer aus. Folglich war der Beschwerdeführer nicht zum entsprechenden Vorsteuerabzug von Fr. 66.28 berechtigt.

Davon ausgehend, beim Beschwerdeführer handle es sich um einen Einmannbetrieb, akzeptiert die ESTV ferner nicht, dass dieser zwei Geschäftsfahrzeuge ausweist. Bei einem gesamten Personalaufwand von Fr. 3'470.59 ist die Annahme berechtigt, es handle sich beim Beschwerdeführer um einen Einmannbetrieb. Selbst wenn der Beschwerdeführer demgegenüber einen festen Mitarbeiter beschäftigen würde, wäre die ESTV angesichts der geringen Unternehmensgrösse zur Annahme berechtigt, nicht zwei Fahrzeuge seien betriebsnotwendig bzw. nicht beide könnten gleichzeitig geschäftsmässig begründeten Aufwand generieren. Demnach ist zwar die auf den Aufwendungen für den Lieferwagen lastende Mehrwertsteuer abzugsberechtigt, nicht aber jene bezüglich des Personenwagens, ausmachend Fr. 379.70 (Vorsteuer aus Service und Reparaturen im Gesamtbetrag von Fr. 125.65 zuzüglich Vorsteuer von Fr. 418.24 auf Leasinggebühr [Fr. 5'576.16] zuzüglich Vorsteuer von Fr. 86.97 auf hälftigem Benzinaufwand [Fr. 1'159.73] abzüglich Vorsteuer von Fr. 251.16 auf Privatanteil am Fahrzeugaufwand [Fr. 3'348.84] aufgrund der Ausscheidung des Personenwagens aus der Geschäftssphäre).

Schliesslich korrigiert die ESTV für die Berechnung der Steuerzahllast zu Recht den für den Kauf des Lieferwagens ausgewiesenen Vorsteuerbetrag in der Höhe von Fr. 568.01 («MWST-Verprobung») um Fr. 422.31 (Fr. 568.01 abzüglich Fr. 145.70). Denn der Beschwerdeführer ist zu einem Vorsteuerabzug von lediglich Fr. 145.70 berechtigt (Kauf des Fahrzeuges zum Preis von Fr. 9'713.- und ausgewiesener Mehrwertsteuer von Fr. 728.50; 20% davon sind für eine Berechnung der Steuerzahllast gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV abzugsberechtigt = Fr. 145.70 [Broschüre «Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer», Ausgabe August 1999; Ziff. 2.7, in Verbindung mit Kreisschreiben Nr. 15 der ESTV DBST[7], vom 27. September 1994]).

cc. Nach der effektiven Methode berechnet ergibt sich demzufolge eine Steuerzahllast des Beschwerdeführers im Jahre 1999

von Fr. 4'330.88 (Fr. 3'462.59 [gemäss Deklaration Beschwerdeführer] zuzüglich Korrekturen gemäss E. bb hievor in den Beträgen von Fr. 66.28, Fr. 379.70 und Fr. 422.31). Auch danach beginnt seine subjektive Mehrwertsteuerpflicht am 1. Januar 2000.

d. Der Beschwerdeführer hält ferner dafür, bei der Ermittlung der Steuerzahllast seien noch die Korrekturen «Rückbuchungen Debitoren 1998» (Fr. - 55.81), «Rückbuchungen angefangene Arbeiten 1998» (Fr. - 246.42) und «Debitoren per 31.12.1999» (Fr. + 70.81) zu berücksichtigen. Er verkennt dabei, dass sich der für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht massgebende Umsatz nach den vereinnahmten Entgelten bemisst (E. 2a hievor), und nicht nach offenen Debitorenposten oder angefangenen Arbeiten. Im Übrigen erreichte der Beschwerdeführer selbst unter Berücksichtigung dieser Korrekturen im Jahre 1999 die Steuerzahllast von Fr. 4'000.- (siehe E. c/cc hievor).

4. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Es ist festzustellen, dass der Beschwerdeführer von der Verwaltung zu Recht auf den 1. Januar 2000 als mehrwertsteuerpflichtig erklärt und in das von der ESTV geführte Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden ist. (Kostenverlegung)

[6] Die Drucksachen zur alten MWSTV sind erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern oder per Fax 031 325 72 80
[7] Kreisschreiben sind erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 Bern oder abrufbar unter: http://www.estv.admin.ch/data/dvs/druck/kreis/d/kreis.htm

Dokumente der SRK