

## JAAC 66.97

Entscheidung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission  
in Sachen X vom 25. März 2002 (SRK 2000-135).

---

*Taxe sur la valeur ajoutée. Estimation. Exigences relatives à la facturation. Conditions auxquelles les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée dont la facturation présente certains défauts formels peuvent obtenir après coup une déduction de l'impôt préalable, en produisant un certificat sur formulaire 1310.*

*Art. 28, art. 29, art. 47 al. 1 et art. 48 OTVA.*

*- Confirmation de la jurisprudence en matière d'estimation d'office (consid. 3b).*

*- La déduction de l'impôt préalable est un élément essentiel du système de la TVA. Seule doit être retenue la «valeur ajoutée» créée à chaque stade par chaque entrepreneur. La déduction de l'impôt préalable sert à réaliser ce concept (consid. 4a). Afin d'opérer la déduction de l'impôt préalable, l'entrepreneur doit prouver le montant à déduire par des pièces (par exemple, par des factures), qui doivent respecter les exigences posées à l'art. 28 al. 1 OTVA (consid. 4b).*

*- La pratique administrative selon laquelle un entrepreneur peut, à certaines conditions, encore bénéficier après coup de la déduction de l'impôt préalable (formulaire 1310) est adéquate, conforme à la constitution et sert à la sauvegarde du principe de la neutralité de l'impôt (consid. 4d).*

*- En l'espèce, l'administration a refusé à tort à l'entrepreneur la possibilité de pouvoir prétendre à la déduction de l'impôt préalable en fournissant après coup des preuves (consid. 5).*

*- En l'espèce, les conditions pour l'estimation du chiffre d'affaires étaient remplies et la marge bénéficiaire retenue par l'administration ainsi que le résultat de l'estimation étaient justifiés (consid. 6).*

---

**Mehrwertsteuer. Schätzung. Anforderungen an die Rechnungsstellung. Voraussetzungen, unter welchen Mehrwertsteuerpflichtige bei formell ungenügenden Rechnungen nachträglich mittels Formular 1310 in den Genuss eines Vorsteuerabzugs gelangen können.**

**Art. 28, Art. 29, Art. 47 Abs. 1, Art. 48 MWSTV.**

- **Bestätigung der Rechtsprechung zur Ermessenseinschätzung (E. 3b).**
- **Der Vorsteuerabzug ist ein wesentliches Element des Mehrwertsteuersystems. Nur der auf jeder Umsatzstufe vom jeweiligen Unternehmer geschaffene «Mehrwert» soll erfasst werden. Zur Verwirklichung dieses Konzepts dient der Vorsteuerabzug (E. 4a). Damit der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, muss der Unternehmer die geltend gemachten Beträge durch Belege (z. B. Rechnungen), die den Anforderungen von Art. 28 Abs. 1 MWSTV entsprechen müssen, nachweisen (E. 4b).**
- **Die Verwaltungspraxis, nach welcher ein Unternehmer doch noch unter bestimmten Voraussetzungen nachträglich in den Genuss des Vorsteuerabzuges gelangen kann (Formular 1310) ist sachgerecht, verfassungskonform und dient der Wahrung des Grundsatzes der Steuerneutralität (E. 4d).**
- **In casu hat die Verwaltung dem Unternehmer zu Unrecht die Möglichkeit verweigert, durch das nachträgliche Beibringen von Nachweisen doch noch den Vorsteuerabzug beanspruchen zu können (E. 5).**
- **In casu waren die Voraussetzungen für eine Schätzung des erzielten Umsatzes erfüllt und die von der Verwaltung angenommenen Gewinnmargen sowie das Schätzungsergebnis sind nicht zu beanstanden (E. 6).**

---

**Imposta sul valore aggiunto. Stima. Esigenze relative alla fatturazione. Condizioni alle quali gli assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, la cui fatturazione presenta determinati difetti formali, possono ottenere in seguito una deduzione dell'imposta precedente, producendo il formulario 1310.**

**Art. 28, art. 29, art. 47 cpv. 1 e art. 48 OIVA.**

- **Conferma della giurisprudenza in materia di stima d'ufficio (consid. 3b).**
- **La deduzione dell'imposta precedente è un elemento essenziale del sistema dell'IVA. Occorre considerare solamente il «valore aggiunto» creato ad ogni stadio da ogni imprenditore. La deduzione dell'imposta precedente serve a realizzare questo concetto (consid. 4a). Per dedurre l'imposta precedente, l'imprenditore deve dimostrare l'importo da dedurre fornendo mezzi di prova (ad esempio delle fatture) che devono rispettare le esigenze poste all'art. 28 cpv. 1 OIVA (consid. 4b).**

- *La prassi amministrativa, secondo cui un imprenditore può, a determinate condizioni, beneficiare anche in seguito della deduzione dell'imposta precedente (formulario 1310), è adeguata, conforme alla costituzione e serve a salvaguardare il principio della neutralità dell'imposta (consid. 4d).*
- *Nella fattispecie, l'amministrazione ha rifiutato a torto all'imprenditore la possibilità di pretendere la deduzione dell'imposta precedente attraverso la presentazione successiva di prove (consid. 5).*
- *Nella fattispecie, le condizioni per la stima della cifra d'affari erano soddisfatte e il margine di beneficio considerato dall'amministrazione, così come il risultato della stima, erano giustificati (consid. 6).*

---

Zusammenfassung des Sachverhalts:

**A.** X führt seit dem 1. Oktober 1995 als Inhaber einer Einzelunternehmung zwei Detailhandelsgeschäfte in Y., deren Sortiment asiatische Lebensmittel, Textilien, Schmuck, Zeitungen, Compact Discs, Videos und Filme umfasst. Am 7. Mai 1999 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (im Folgenden: ESTV) im Geschäftsbetrieb von X, der seit der Aufnahme seiner Geschäftstätigkeit im von der ESTV geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen war, eine Kontrolle gemäss Art. 50 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) betreffend die Steuerperioden 4. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 (Zeitraum vom 1. Oktober 1995 bis zum 31. Dezember 1998) durch. Gestützt auf das Ergebnis dieser Kontrolle machte die ESTV für die genannten Steuerperioden mit Ergänzungsabrechnungen (im Folgenden: EA) vom 11. Mai 1999 eine Nachbelastung von insgesamt Fr. 186'312.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab 30. Juli 1997 bzw. 15. Januar 1999 (mittlerer Verfall) geltend. Weil der Steuerpflichtige keine Geschäftsbücher geführt und seine Geschäftstätigkeit auch nicht sonstwie aufgezeichnet hatte und weder Debitorenrechnungskopien noch Kreditorenrechnungen vorlegen konnte, nahm die Verwaltung eine Schätzung der während der Kontrollperiode erzielten Umsätze vor. Da der kalkulierte jährliche Umsatz die (für die Jahre 1995 und 1996 gültige) entsprechende Limite von Fr. 500'000.- überschritt, musste zudem die dem Steuerpflichtigen seinerzeit erteilte Bewilligung zur Abrechnung mit Saldosteuersätzen widerrufen und die Mehrwertsteuer mittels der gesetzlichen Steuersätze berechnet werden. Ein Vorsteuerabzug wurde dem Steuerpflichtigen dabei mangels Vorlage entsprechender Belege nicht zugestanden.

**B.** Mit Entscheid (im Sinne von Art. 51 MWSTV) vom 13. Juli 1999 bestätigte die ESTV ihre Nachbelastung in vollem Umfang. Zur Begründung ihrer Verfügung hielt sie fest, wegen fehlender Buchhaltung habe sie die massgeblichen Umsätze durch Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen (Art. 48 MWSTV) festlegen müssen. Ferner teilte sie dem Steuerpflichtigen mit, dass eine allfällige Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen innert der Rechtsmittelfrist dieses Entscheides zu erfolgen habe, und zwar mittels Einreichung der Originalfakturen. Nach Ablauf der genannten Frist könnten keine Vorsteuern mehr zurückgefordert werden und die Steuerforderung (einschliesslich Verzugszins) erwachse in formelle und materielle Rechtskraft.

Gegen diese Verfügung erhob X am 14. September 1999 bei der ESTV Einsprache und beantragte, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass der Steuerpflichtige wesentlich weniger an Mehrwertsteuern zu bezahlen habe als dies im Entscheid festgehalten worden sei. X sei eine gehörig bemessene Nachfrist von mindestens 3 Monaten anzusetzen, um seine Anträge unter Beweisvorlage schlüssig begründen zu können und der genaue Betrag der Steuernachforderung sei dann festzulegen, wenn der Steuerpflichtige alle seine Unterlagen und Beweismittel, insbesondere eine nachgeführte Buchhaltung, eingereicht haben werde. Zur Begründung dieses Antrages wurde namentlich ausgeführt, es treffe zu, dass die Buchhaltung des Steuerpflichtigen den von der ESTV geforderten Ansprüchen nicht genüge; immerhin habe dieser ein Kassabuch geführt und die Belege akribisch gesammelt. Man habe nunmehr einen Buchhalter gefunden, der willens und in der Lage sei, die Buchhaltungen von X nachzuführen. Entsprechende Ergebnisse könnten jedoch frühestens Ende November 1999 erwartet werden.

Beim Steuerpflichtigen handle es sich um eine Person, die ursprünglich als Asylant in die Schweiz gekommen sei. Seine Kundschaft setze sich hauptsächlich aus Landsleuten zusammen, welche allesamt nicht zu den vermögenden Schichten gehörten. Die Marge müsse demzufolge äusserst gering sein. Die Detailhändler würden ihre Geschäfte dadurch machen, dass sie in einem verhältnismässig bescheiden eingerichteten Ladenlokal hohe Umsätze erzielen. Es werde nicht bestritten, dass es die Pflicht der ESTV sei, in jenen Fällen, wo der Steuerpflichtige keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen unterbreite, eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen, da zufolge der Unterlassung des Steuerpflichtigen keine Steuerausfälle entstehen dürften. Als Folge einer derartigen Unterlassung dürfe es aber auch nicht dazu kommen, dass dem Steuerpflichtigen Steuernachforderungen auferlegt werden, welche um ein Vielfaches über dem liegen, was er bei ordnungsgemäss geführter Buchhaltung bezahlen müsste und welche seinen finanziellen Ruin bedeuten würden. Indem die ESTV eine Mehrwertsteuernachforderung errechnet habe, welche sich in der Höhe des gesamten Gewinnes bewege, habe sie den Rahmen des pflichtgemässen Ermessens verlassen. Sie hätte den konkreten Fall einer eingehenden Prüfung unterziehen müssen. Obwohl die nach Art. 52 Abs. 3 MWSTV anzusetzende Frist kurz zu bemessen sei, rechtfertige es sich im vorliegenden Falle, eine Nachfrist bis Mitte Dezember 1999 anzusetzen, da es nur so möglich sei, eine Buchhaltung nachzureichen.

**C.** Innert mehrmals erstreckter Frist reichte der Steuerpflichtige am 15. März 2000 Bilanzen und Erfolgsrechnungen für die Jahre 1995 bis 1997 mit den Kontoblättern der Vorsteuerkonten 1061 und 1062 sowie des Mehrwertsteuerkontos 2016 und ohne Verwendung der offiziellen Formulare erstellte Mehrwertsteuerabrechnungen ein.

**D.** Mit Einspracheentscheid vom 26. Oktober 2000 hiess die ESTV die Einsprache im Sinne der Erwägungen teilweise gut und setzte die vom Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 4. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 (Zeitraum vom 1. Oktober 1995 bis zum 31. Dezember 1998) noch zu bezahlende Steuer auf Fr. 102'306.- zuzüglich Verzugszins ab 30. November 1997 (mittlerer Verfall) fest. Zur Begründung ihrer Verfügung hielt sie im Wesentlichen fest, X habe im Zeitpunkt der Kontrolle weder eine Buchhaltung

noch detaillierte Aufzeichnungen über die erzielten Erlöse und Aufwände geführt. Angesichts dieser Tatsache sei die Verwaltung nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet gewesen, die Umsätze ermessensweise zu schätzen. Für die Kalkulation der Umsätze seien die Ladenfläche und der durchschnittliche Quadratmeterumsatz der Migros als Basis herangezogen worden. Die in der Zwischenzeit eingereichten Bilanzen und Erfolgsrechnungen für die Jahre 1995 bis 1998 seien nachträglich erstellt worden. Sie würden daher gegen die bei der Führung des Rechnungswesens zu beachtenden Grundsätze verstossen. Im Weiteren würden sich aus diesen Bilanzen und Erfolgsrechnungen sowie den «Mehrwertsteuerabrechnungen» diverse Unstimmigkeiten ergeben. Daher müsse ihnen die Beweiskraft abgesprochen werden.

Die Verwaltung sehe sich unter diesen Umständen gezwungen, den der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz auf der Basis der Kreditorenfacturen neu zu berechnen, und zwar ausgehend von den Angaben in den «Mehrwertsteuerabrechnungen» und den Bilanzen und Erfolgsrechnungen für die Jahre 1995 bis 1998 und unter Zugrundelegung der Bruttogewinnmargen gemäss den der ESTV für Vergleichsbetriebe zur Verfügung stehenden Erfahrungszahlen. Dies führe zu einer Erhöhung des kalkulatorisch ermittelten Umsatzes um Fr. 6'124'105.-. Nach Abzug der anrechenbaren Vorsteuern von Fr. 296'667.- ergebe sich für die Kontrollperiode eine Steuerschuld von Fr. 114'756.-. Davon sei ein Teilbetrag von Fr. 12'540.- bereits bezahlt worden, so dass sich eine Restschuld von Fr. 102'306.- ergebe.

E. Am 29. November 2000 erhebt X (Beschwerdeführer) Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK)

Aus den Erwägungen:

**1.a. und b. (Formelles)**

c. Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht erachtet es die SRK dennoch als geboten, sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung aufzuerlegen, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionseingrenzung aber etwas weniger weit als beim Bundesgericht (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in [VPB 63.27](#) E. 5c/bb mit Hinweisen; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819; siehe auch *Hans Gerber*, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in *Steuer Revue* 1980, S. 298). Freier Prüfung unterliegt im Übrigen die Einhaltung der bei der Vornahme einer Ermessensveranlagung einzuhaltenden materiellrechtlichen Grundsätze (ASA 54 S. 220, 43

S. 241; unveröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 8. August 1995 in Sachen O. AG, E. 3b). Rechtsfrage ist insbesondere, wann die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt sind (*Fritz Gygi*, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 280, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

2. (Verfassungsgrundlage; vgl. [VPB 65.23](#) E. 2)

**3.a.** Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. *Ernst Blumenstein/Peter Locher*, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995, S. 384 f.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. *Alois Camenzind/Niklaus Honauer*, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 267 f. Rz. 994 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD][[23](#)], S. 38). Ein Verstoß des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt geäußelter Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. die Entscheide der SRK vom 25. August 1998, publiziert in [VPB 63.27](#) E. 3a sowie vom 2. Oktober 1997, in [VPB 62.46](#) E. 3c).

**b.** Die Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung über die Buchführung (Art. 47 MWSTV) und über die Ermessenseinschätzung (Art. 48 MWSTV) stützen sich direkt auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen (UeB) der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 (aBV)[[24](#)] bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101). Diese Verfassungsnorm begründet mangels weiterer Vorgaben einen sehr weiten Gestaltungsspielraum des Verordnungsgebers mit Bezug auf die Ermessenseinschätzung (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Juli 1996 in Sachen T. AG [SRK 1995-023], E. 4b). Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994; im Frühling 1997 als Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige neu herausgegeben; im Folgenden: Wegleitung[[25](#)]) Gebrauch gemacht. In der Wegleitung sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 870 ff.; vgl. auch Rz. 878 ff. der im Sommer 2000 erschienenen und ab dem 1. Januar 2001, das heisst dem Datum des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes,

gültigen Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer[26]). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874 der Wegleitung) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen (vgl. auch die von der ESTV - noch unter der Geltung des Warenumsatzsteuerrechts - in Zusammenarbeit mit dem Bundesamt für Justiz herausgegebenen Richtlinien für die Ordnungsmässigkeit des Rechnungswesens [Richtlinien][27], Ziff. 115), so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können («Prüfspur»; vgl. Rz. 879 der Wegleitung bzw. Ziff. 133 der Richtlinien). Das Bundesgericht hat (unter dem Warenumsatzsteuerrecht) entschieden, dass der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet ist. Er ist zwar nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinne des Handelsrechts zu führen; die Bücher müssen die erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzuheben (ASA 63 S. 236 E. 2a, 55 S. 574 E. 2c).

Nach Art. 48 MWSTV nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Eine Schätzung muss insbesondere auch dann erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (vgl. zum Recht der Warenumsatzsteuer: BGE 105 Ib 182 ff. mit weiteren Hinweisen; ASA 61 S. 819 E. 3a, 61 S. 532 f. E. 2b, 59 S. 563 E. 1). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen (ASA 58 S. 383 E. 2b, mit weiteren Hinweisen, 42 S. 407 E. 2c, mit Hinweisen, 35 S. 479 E. 2). Dabei hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, 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 (ASA 61 S. 819 E. 3a, 52 S. 238 E. 4). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 63 S. 239, 52 S. 239 E. 4).

Diese Rechtsprechung betreffend die Warenumsatzsteuer hat die ESTV für ihre Praxis beim Vollzug der Mehrwertsteuer übernommen (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, in VPB 63.27 E. 4b). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. betreffend die Warenumsatzsteuer: ASA 61 S. 819 E. 3a, 58 S. 384 E. 3b; Urteil des Bundesgerichtes vom 12. November 1998 in Sachen E. AG [2A.55/1998], E. 4, 6b und 6c, je mit weiteren Hinweisen; betreffend Mehrwertsteuer: Entscheid der SRK vom 29. Oktober 1999 in Sachen H. [SRK 1998-102 und SRK 1998-103], E. 5, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 21. Juni 2000 [2A.580/1999]). Dabei hat er sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation

im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (Urteil des Bundesgerichts vom 12. November 1998 in Sachen E. G. AG, E. A. AG und F. [2A.55/1998], E. 8).

**c.** Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet, vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt sind ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteil des Bundesgerichts vom 1. November 2000 in Sachen R. AG [2A.148/2000], E. 5b, betreffend die Warenumsatzsteuer).

**4.a.** Der Vorsteuerabzug gemäss Art. 29 ff. MWSTV ist ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer, welche von ihrem System her als Nettoallphasensteuer ausgestaltet ist, die auf jeder Umsatzstufe (lediglich) den vom jeweiligen Unternehmer geschaffenen «Mehrwert» erfassen soll. Der Verwirklichung dieses Konzepts dient der Vorsteuerabzug. Der Steuerpflichtige hat zwar die Mehrwertsteuer auf seinem gesamten (Ausgangs-)Umsatz (=Ausgangsumsatzsteuer) zu entrichten, woraus gegebenenfalls auch ein sogenannter Nachholeffekt resultiert (beispielsweise im Falle von Bezügen von einem Nichtsteuerpflichtigen). Sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, kann er indessen von der Ausgangsumsatzsteuer diejenige Mehrwertsteuer abziehen, welche ihm von andern Steuerpflichtigen, die ihm Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht haben, in Rechnung gestellt worden ist. Damit reduziert der Vorsteuerabzug die Zahllast des Steuerpflichtigen gegenüber der ESTV. Er ist das Gegenstück zur Ausgangsumsatzsteuer. Beide Bereiche sind deshalb auseinanderzuhalten und es ist die Steuer auf dem Ausgangsumsatz von der Vorsteuer getrennt zu ermitteln (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 237 ff. Rz. 866 ff.).

**b.** Damit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, ist grundsätzlich vorausgesetzt, dass die bezogene Lieferung oder Dienstleistung für Zwecke gemäss Art. 29 Abs. 2 Bst. a bis d MWSTV verwendet wird (vgl. auch Art. 8 Abs. 2 Bst. h UeB aBV; *Stephan Kuhn/Peter Spinnler*, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 100). Die Durchführung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass Belege vorliegen, welche eine rasche, einfache und effiziente Kontrolle der Selbstveranlagung zulassen und Missbräuche ausschliessen. In Konkretisierung von Art. 8 Abs. 2 Bst. h UeB aBV sieht daher Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV vor, dass zum Vorsteuerabzug nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nach Art. 28 Abs. 1 MWSTV nachweisen kann. Demnach muss ein Steuerpflichtiger, um die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer von seiner Ausgangsumsatzsteuer abziehen zu dürfen, Belege beibringen können, welche den Namen, die Adresse und die Mehrwertsteuer-Nummer des Lieferers bzw. Dienstleistungserbringers (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTV), den Namen und die Adresse des Leistungsempfängers (Bst. b) sowie Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung enthalten (Bst. c). Ferner müssen auf diesen Belegen Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder Dienstleistung umschrieben sein (Bst. d) sowie das hierfür zu bezahlende Entgelt (Bst. e) und der darauf geschuldete Steuerbetrag (bzw. für den Fall, dass das Entgelt die Steuer einschliesst, dieser Umstand sowie der Steuersatz; Bst. f) angegeben werden.

Diese Anforderungen an Belege, welche zum Vorsteuerabzug berechtigen, sind sachgerecht und liegen ohne weiteres im Rahmen der dem Bundesrat eingeräumten Kompetenz zum Erlass von Ausführungsbestimmungen gemäss Art. 8 Abs. 1 UeB aBV. Insbesondere werden die übergeordneten, systemtragenden Grundprinzipien der Mehrwertsteuer, wie etwa das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung oder das Bestimmungslandprinzip dadurch nicht verletzt (vgl. dazu auch MWST-Journal 4/98, S. 168 ff., E. 6a/aa und den Entscheid der SRK vom 22. Oktober 1997 in Sachen S. [SRK 1996-050], E. 2c). Eine genaue Anwendung dieser eher formellen Anordnungen durch die ESTV liegt im Interesse einer gerechten und missbrauchsfreien Erhebung der Mehrwertsteuer, auch wenn bekannterweise diese Frage in ausländischen Rechtsordnungen freier gehandhabt wird (vgl. Entscheide des Europäischen Gerichtshofs vom 5. Dezember 1996 in Sachen Reisdorf [C 85/95], vom 17. September 1997 in Sachen Langhorst [C 141/96]; Entscheid des Conseil d'Etat, Frankreich, vom 6. April 1998, in: Revue de DROIT FISCAL 1998/37, S. 1097, sowie Urteil des Bundesfinanzhofs, Deutschland, vom 16. April 1997, in: Umsatzsteuer-Rundschau 1997, S. 355). Die einzelnen Anforderungen an mehrwertsteuerkonforme Belege sind von den Steuerpflichtigen ohne übermässigen Aufwand erfüllbar und können auch vom Empfänger einer Lieferung oder Dienstleistung einfach und rasch überprüft werden. Es ist an dieser Stelle nochmals an Art. 47 Abs. 1 MWSTV zu erinnern, der den Steuerpflichtigen anhält, seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Der Steuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und weiteren Unterlagen während sechs Jahren ordnungsgemäss aufzubewahren (Art. 47 Abs. 2 MWSTV; vgl. auch E. 3b hievor).

c. Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis (vgl. Art. 29 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 28 Abs. 1 MWSTV) für deren Vorliegen dem Steuerpflichtigen (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 379). Zwar muss die ESTV den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer respektieren. Dies kann indes nur dann gelten, wenn der Steuerpflichtige seinen aus dem Selbstveranlagungsprinzip fliessenden Pflichten nachkommt. Es bleibt sodann darauf hinzuweisen, dass es dem Steuerpflichtigen unbenommen ist, sogar noch im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Schätzung mittels Belegen den Nachweis für angefallene Vorsteuern zu erbringen. Wie gesehen, regelt Art. 28 MWSTV die Rechnungstellung und die Überwälzung der Mehrwertsteuer. Auf Verlangen des steuerpflichtigen Empfängers hat der Steuerpflichtige über seine Leistung eine Rechnung mit den vorgeschriebenen Angaben auszustellen (Art. 28 Abs. 1 MWSTV), die der Leistungsempfänger benötigt, um gegenüber dem Fiskus die Vorsteuer geltend zu machen (Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Zur

Beurteilung von Streitigkeiten über die Steuerüberwälzung sind im Übrigen gemäss Art. 28 Abs. 6 MWSTV die Zivilgerichte zuständig (vgl. Entscheid der SRK vom 22. Oktober 1997 in Sachen S. [SRK 1996-050], E. 2c/bb).

**d.aa.** Der Umsatzsteuerpflichtige darf die Beweismittel, mithin auch die Rechnungen des Leistungserbringers im Sinne von Art. 28 Abs. 1 MWSTV, bis vor der SRK einreichen. Er kann indessen nichts für sich ableiten, wenn ihm der Lieferer keine Rechnung im Sinne von Art. 29 Abs. 1 Bst. a und Art. 28 Abs. 1 MWSTV ausgestellt hat; ein Steuerabzug ist in solchen Fällen nicht möglich. Der Bezüger von Lieferungen oder Dienstleistungen kann dem Leistungserbringer gegenüber einzig zivilrechtlich vorgehen. Nachdem von der Verfassungsmässigkeit dieser Formvorschriften auszugehen ist, sind die Verwaltung und auch die SRK durch diesen «gesetzlichen» Formalismus grundsätzlich gebunden. Erfüllen die vorgewiesenen Rechnungen die kumulativ vorgesehenen Bedingungen nicht, muss die Verwaltung den Vorsteuerabzug verweigern. Der Wortlaut der Regelung gemäss Art. 28 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 29 Abs. 1 MWSTV ist weitgehend klar und unzweideutig. Was beispielsweise die Nummer betrifft, unter welcher der Leistungserbringer im Register der Steuerpflichtigen eingetragen ist, so kann diese nicht durch den Bezüger im Nachhinein eingefügt werden. Da diese Regelung nach dem Gesagten als verfassungsmässig zu gelten hat, sind die Verwaltung und die SRK im Prinzip durch diesen «gesetzlichen Formalismus» gebunden. Wenn die Rechnungen die in der Mehrwertsteuerverordnung aufgestellten Voraussetzungen für die Vornahme des Vorsteuerabzugs nicht kumulativ erfüllen, muss die ESTV den Abzug verweigern (Entscheid der SRK vom 17. Januar 2001 in Sachen O. C. AG, veröffentlicht in [VPB 65.84](#) S. 1164 ff. E. 4d *in fine*).

**bb.** In Anbetracht des in Art. 28 und 29 MWSTV zum Ausdruck kommenden Formalismus hat die SRK festgehalten, dass eine Toleranz, die es erlauben würde, dass der Bezüger vom Leistungserbringer zu dem Zeitpunkt, in dem feststeht, dass die gesetzlichen Bedingungen nicht erfüllt sind, eine Bestätigung verlangt, wonach der betreffende Umsatz abgerechnet worden sei, und diese Bestätigung der ESTV vorweist, zu weit gehen würde und nicht akzeptiert werden könnte (vgl. zum Ganzen den Entscheid der SRK vom 17. Januar 2001 in Sachen O. C. AG, veröffentlicht in [VPB 65.84](#) S. 1164 ff. E. 4). In der Praxis gibt nun aber die ESTV offensichtlich den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, durch die Erbringer von Leistungen, welche diese bezogen haben, ein Formular mit der Bezeichnung «Bestätigung des Leistungserbringers an den Leistungsempfänger zwecks nachträglicher Ermöglichung des Vorsteuerabzuges trotz formell ungenügender Rechnung» (Formular 1310) ausfüllen und unterzeichnen zu lassen, um so nachträglich doch noch in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu kommen. Gemäss den Erklärungen der ESTV in einem Schreiben an die SRK vom 27. August 2001 (in einem andern Beschwerdeverfahren) hat sich die Verwaltung bei der Einführung dieser Praxis vom Grundsatz der Steuerneutralität leiten lassen. Sie ist in Anbetracht der Tatsache, dass der Vorsteuerabzug, welcher dem Steuerpflichtigen erlaubt, die Mehrwertsteuer nur auf seiner Wertschöpfung zu entrichten und die Belastung des Endkonsumenten mit einer «taxe occulte» verhindert, eine der tragenden Säulen des Mehrwertsteuersystems darstellt, zum Schluss gekommen, dass die vollständige Verweigerung des Vorsteuerabzugs, wenn einzelne, nicht absolut unerlässliche Elemente auf

der Rechnung fehlen, zu weit gehen würde. Daher erlaubt die Verwaltung dem Mehrwertsteuerpflichtigen, nachträglich den Nachweis des Vorliegens sämtlicher Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs mittels speziell zu diesem Zweck geschaffener Bestätigungen zu erbringen.

Gestützt auf diese Schriftstücke prüft sie dann die Möglichkeit eines allfälligen nachträglichen Vorsteuerabzugs. Solange die Bestätigungen nicht überprüft und von der ESTV anerkannt worden sind, kann der Mehrwertsteuerpflichtige indessen den Abzug der Vorsteuer nicht beanspruchen. Wenn dieser den Abzug in seinen Mehrwertsteuerabrechnungen schon vorgenommen hat, nimmt die ESTV eine entsprechende Nachbelastung vor. Sie schreitet erst dann zu einer allfälligen Korrektur zu Gunsten des Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn sie die Bestätigungen geprüft hat, wobei als Verfalldatum für die Gutschrift dasjenige des Erhalts der Formulare 1310 massgebend ist. Bis zu diesem Datum bleibt somit der Verzugszins geschuldet. Wie die ESTV auch in ihrem Schreiben vom 15. November 2001 festhält, kommt ein nachträglicher Vorsteuerabzug gestützt auf ein Formular 1310 nur in Frage, wenn auf der Rechnung eine oder mehrere der nachfolgenden Angaben fehlen: (a) MWST-Nummer des Leistungserbringers; (b) Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung; (c) Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder Dienstleistung; (d) Steuersatz; (e) bei Rechnungen in ausländischer Währung der Steuersatz und/oder der Steuerbetrag in Schweizerfranken (bis 31. Dezember 2000). Name und Adresse des Leistungserbringers und des Leistungsempfängers (letzteres bei Coupons von Registrierkassen nur notwendig, wenn der Betrag Fr. 200.- übersteigt), der Rechnungsbetrag (Entgelt) sowie der geschuldete Steuerbetrag (es sei denn, das Entgelt schliesse die Mehrwertsteuer ein) stellen hingegen Angaben dar, die (um die Gefahr entsprechender Missbräuche auszuschliessen) unverzichtbar sind und für welche eine Nachbesserung mittels Bestätigung des Leistungserbringers nicht möglich ist. Des Weiteren sind Bestätigungen nur innerhalb der Verjährungsfrist von 5 Jahren gemäss Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], SR 641.20) (bzw. Art. 41 Abs. 1 MWSTV) möglich, da ansonsten eine Prüfung beim Leistungserbringer nicht mehr durchgeführt werden kann. Die Bestätigungen müssen alle in Art. 28 Abs. 1 MWSTV genannten Angaben enthalten; sie müssen vom Leistungserbringer rechtsgültig unterzeichnet werden und ihre Vorlage muss innert einer bestimmten Frist erfolgen, deren Nichteinhaltung den Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht zur Folge hat.

**cc.** Die SRK hatte, als sie festhielt, die Möglichkeit einer Toleranz bestehe nicht, vor allem durch den Mehrwertsteuerpflichtigen selber verfasste Bestätigungen im Auge, bei denen keine Garantie in Bezug auf ihre Form und ihren Inhalt besteht. Die Bestätigungen gemäss Formular 1310 der ESTV sind jedoch von anderer Art. Sie stammen von der Steuerbehörde selber und sie müssen vom Mehrwertsteuerpflichtigen (bzw. von seinem ebenfalls mehrwertsteuerpflichtigen Vertragspartner) gemäss detaillierten Instruktionen der Verwaltung ausgefüllt werden. Überdies verpflichtet sich der Leistungserbringer mittels der offiziellen Bestätigungen durch seine Unterschrift gegenüber der ESTV, während einem vom Mehrwertsteuerpflichtigen und dem Leistungserbringer ausgehenden Schriftstück eher privater Charakter zukäme. Es handelt sich somit um zwei verschiedene Sachverhalte. Ferner ist zu berücksichtigen, dass die Praxis

der ESTV ihre Rechtfertigung aus dem - fundamentalen - Grundsatz der Steuerneutralität bezieht. Die SRK, welche sich bereits in einem andern Beschwerdefall mit dieser Frage zu befassen hatte, hat deshalb erwogen, es sei nicht ausgeschlossen, dass die entsprechende Praxis der ESTV gebilligt werden könne, vorausgesetzt die vorstehend dargestellten Bedingungen würden strikte eingehalten und die Verwaltung respektiere den Grundsatz der Gleichbehandlung aller Mehrwertsteuerpflichtigen. Sie hat indessen die Frage letztlich offen gelassen, weil die zur Diskussion stehende Praxis im damals zu beurteilenden Beschwerdefall ohnehin keine Anwendung hätte finden können (vgl. Entscheid der SRK in Sachen H. [SRK 2001-034], E. 4d/dd). *In casu* fällt nun aber eine Anwendung dieses Verfahrens durchaus in Betracht (vgl. E. 5c hiernach). Daher ist über dessen Zulässigkeit zu befinden.

**dd.** In Art. 28 und 29 MWSTV wird zwar bestimmt, welchen Anforderungen eine Rechnung genügen muss, damit deren Empfänger gestützt darauf den Vorsteuerabzug vornehmen darf. Dagegen fehlt eine ausdrückliche Regelung betreffend die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen eine solche Rechnung allenfalls nachträglich noch korrigiert werden könnte. Die Mehrwertsteuerverordnung erweist sich insoweit als lückenhaft. Die ESTV hat in diesem Punkt eine strenge Praxis eingeführt: Gemäss Rz. 779a der Wegleitung sind die Rechnungen bei Erhalt auf die formelle Vollständigkeit und die materielle Richtigkeit (Steuersatz, Berechnungsgrundlage usw.) hin zu überprüfen. Ungenügende Belege sind *vor der Bezahlung* zwecks Richtigstellung zurückzuweisen. Nach der Bezahlung dürfen Rechnungen usw. nicht mehr abgeändert werden (z. B. durch Stornierung und Neuerstellung), da es sich um einen abgeschlossenen Geschäftsfall handelt. Es wäre grundsätzlich auch denkbar gewesen, Berichtigungen der Rechnungen in etwas weitergehendem Masse zuzulassen. Dies hat die ESTV offenbar insbesondere deshalb nicht getan, um der Gefahr von Missbräuchen vorzubeugen. Dafür hat sie jedoch die vorstehend dargestellte Möglichkeit geschaffen, dass die Mehrwertsteuerpflichtigen bei (in gewissen Punkten) formell ungenügenden Rechnungen mittels einer Bestätigung auf Formular 1310 nachträglich doch noch in den Genuss des Vorsteuerabzugs gelangen können. Dieses Verfahren erscheint denn auch als weniger missbrauchsanfällig als die Zulassung nachträglicher Rechnungskorrekturen. Insgesamt erweist sich die in Frage stehende Regelung als sachgerecht und mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben durchaus vereinbar, zumal sie wie bereits gesagt der Wahrung des Grundsatzes der Steuerneutralität dient. Sie ist daher zu bestätigen.

**5.a.** Der Beschwerdeführer hat gegenüber der ESTV im Einspracheverfahren - mit Eingaben vom 15. März und 9. August 2000 - für die Kontrollperiode 4. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 insgesamt einen Vorsteuerabzug von Fr. 317'123.- geltend gemacht. Die vorhandenen Kreditorenfacturen hat er der Verwaltung am 16. August 2000 nachgereicht. Die ESTV hat bei der Prüfung dieser Rechnungen festgestellt, dass ein Teil davon den Anforderungen von Art. 28 und 29 MWSTV nicht entsprach. Weil über den ganzen Untersuchungszeitraum nachweislich die gleichen Fehler auftraten und in Anbetracht der Vielzahl von Belegen wurde eine detaillierte Auswertung lediglich für das Jahr 1998 vorgenommen. Das Ergebnis dieser Prüfung wurde dann auf die Jahre 1995 bis 1997 umgelegt, was zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs um insgesamt Fr. 20'456.- (auf Fr. 296'667.-)

geführt hat. In der Beschwerde wird geltend gemacht, teilweise hätten die fehlenden Angaben noch eruiert werden können. Aus der eingereichten Liste ergebe sich, dass der Betrag von Fr. 7'777.-, um den die Vorinstanz den Vorsteuerabzug für das Jahr 1998 vermindert habe, um Fr. 3'303.- reduziert werden müsse. Werde dieser Betrag auf die ganze Kontrollperiode umgelegt, ergebe sich eine Reduktion der Kürzung um insgesamt Fr. 8'687.95.

**b.aa.** Die verlangten Korrekturen werden wie folgt begründet:

- «Die Unternehmung existiert nicht mehr. Es ist nicht möglich, eine Mehrwertsteuernummer beizubringen» (5 Positionen; Steuerbetrag insgesamt: Fr. 584.01);
- «Mehrwertsteuernummer: 393 885» (Steuerbetrag: Fr. 2'602.50);
- «Mehrwertsteuernummer: 230 877» (2 Positionen; Steuerbetrag insgesamt: Fr. 47.31);
- «Das betrifft den Mercedes 190E, das Geschäftsfahrzeug» (2 Positionen; Steuerbetrag insgesamt: Fr. 68.92).

**bb.** Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass die Belege, welche zu einer Korrektur der ESTV geführt haben, nicht den Anforderungen von Art. 28 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV entsprachen. Er geht jedoch offenbar davon aus, mit der nachträglichen Bekanntgabe der fehlenden Angaben, das heisst hier insbesondere der Mehrwertsteuer-Nummer, werde dieser Mangel geheilt. Dies trifft indessen nach dem unter E. 4d hievorigen Gesagten nicht zu. Die nachträgliche Ergänzung der Nummer auf der Rechnung durch den Bezüger und erst recht die nachträgliche Bekanntgabe der Nummer ändert nichts daran, dass die Voraussetzungen gemäss Art. 28 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV nicht erfüllt sind und daher der Vorsteuerabzug zu verweigern ist. Nichts anderes gilt selbstverständlich für den Fall, dass die Unternehmung, welche die Leistung erbracht hat, nicht mehr existiert und aus diesem Grunde keine Mehrwertsteuer-Nummer eruiert und bekanntgegeben werden konnte. Aus den von der ESTV ins Recht gelegten Rechnungskopien der A-Garage vom 1. September 1998 und vom 20. November 1998 geht sodann hervor, dass die entsprechenden Leistungen nicht vom Beschwerdeführer, sondern von Herrn B., der in den Rechnungen als Leistungsempfänger aufgeführt ist, bezogen wurden. Auch insoweit sind somit die Voraussetzungen gemäss Art. 28 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV nicht erfüllt.

**cc.** Die von der ESTV vorgenommenen Vorsteuerkürzungen erweisen sich demnach auch in sämtlichen vom Beschwerdeführer angeführten Fällen grundsätzlich als gerechtfertigt. Im Übrigen ist auch die von der ESTV vorgenommene Umlage an sich nicht zu beanstanden. Es kann davon ausgegangen werden, dass die massgebenden Verhältnisse in den übrigen Jahren ähnlich waren wie im Jahre 1998 (vgl. E. 3c hievorigen) bzw. dass die Qualität der Rechnungen, wie die ESTV festhält, in den ersten Jahren nach der Einführung der Mehrwertsteuer sogar schlechter war als im Jahre 1998. Falls Abweichungen bestehen sollten, so wirken sich diese mithin auf jeden Fall zu Gunsten des Beschwerdeführers und nicht zu seinen Ungunsten aus. Der Antrag auf Herabsetzung der von der ESTV vorgenommenen Vorsteuerkorrektur ist demnach grundsätzlich abzuweisen, allerdings

unter dem Vorbehalt, dass sich aufgrund der vom Beschwerdeführer noch nachzureichenden Bestätigungen (auf Formular 1310) doch noch eine teilweise Korrektur zu seinen Gunsten ergeben sollte (vgl. E. c hiernach).

**c.** In ihrem Schreiben vom 15. November 2001 hält die ESTV fest, sie habe dem Beschwerdeführer deshalb nicht mehr die Möglichkeit eingeräumt, vom Leistungserbringer Bestätigungen auf Formular 1310 einzuholen, weil das Verfahren ohnehin bereits lange gedauert habe und sie dem Beschwerdeführer mit der grosszügigen Gewährung von Fristen bereits stark entgegengekommen sei und ihm im Rahmen des Schriftenwechsels wegen der vorgenommenen *reformatio in peius* Zeit gewährt habe, um zu der berichtigten Mehrwertsteuerforderung (inklusive der Vorsteuerkürzung) Stellung beziehen zu können, und weil ferner die Umsätze nach pflichtgemäsem Ermessen hätten geschätzt werden müssen, da einerseits der nachträglich erstellten Buchhaltung die Beweiskraft habe abgesprochen werden müssen und andererseits die Bilanzen, Erfolgsrechnungen und «Mehrwertsteuerabrechnungen» diverse Unstimmigkeiten zum Vorschein gebracht hätten.

Dies genügt indessen nicht, um dem Beschwerdeführer die Möglichkeit zu verweigern, nachträglich mittels Bestätigungen auf Formular 1310 den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Dem Grundsatz der Rechtsgleichheit, welcher bei der Durchführung dieses Verfahrens zu beachten ist (vgl. E. 4 d/cc hievor), kommt zweifellos der Vorrang vor dem Interesse der ESTV an einer zügigen Abwicklung des Verfahrens zu. Ferner ist auch nicht ersichtlich, inwiefern die Tatsache, dass die Umsätze des Beschwerdeführers geschätzt werden mussten, hier eine Rolle spielen sollte, wurde doch der Vorsteuerabzug praxisgemäss gestützt auf die vorgelegten Belege ermittelt. Auch die Vorsteuerkürzung wurde, was das Jahr 1998 betrifft, aufgrund der Rechnungen detailliert ermittelt. Einzig für die übrigen Jahre der Kontrollperiode erfolgte eine Umlage. Dies kann indessen dem Beschwerdeführer nicht zum Nachteil gereichen. Daher ist die Beschwerde in diesem Punkt teilweise gutzuheissen. Da weitere Sachverhaltsabklärungen nötig sind und das nachträgliche Korrekturverfahren mittels der Bestätigungen auf Formular 1310 einzig durch die ESTV selber durchgeführt werden kann, ist die Sache zu diesem Zweck und zu anschliessendem neuem Entscheid an die ESTV zurückzuweisen.

**6.a.aa.** Die ESTV hat anlässlich der beim Beschwerdeführer durchgeführten Kontrolle festgestellt, dass dieser keine Buchhaltung und auch sonst keine seine Geschäftstätigkeit betreffenden Aufzeichnungen geführt hatte. Er konnte auch keine Debitorenrechnungskopien und keine Kreditorenrechnungen vorlegen. Unter diesen Umständen sah sich die ESTV gezwungen, die vom Beschwerdeführer im Untersuchungszeitraum erzielten Umsätze nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen, wobei sie - da der kalkulierte jährliche Umsatz die für die Jahre 1995 und 1996 gültige entsprechende Limite bei Weitem überstieg - die ursprünglich erteilte Bewilligung zur Abrechnung mit Saldosteuersätzen widerrufen und die geschuldete Mehrwertsteuer mit den gesetzlichen Sätzen berechnen musste. Für die Kalkulation der Umsätze wurden die Ladenfläche und der durchschnittliche Quadratmeterumsatz der Migros als Basis herangezogen (Lebensmittel: 70 m<sup>2</sup> Ladenfläche à Fr. 13'000.- Jahresumsatz = Fr. 910'000.- Umsatz pro Jahr; Textilien, CD's: 50 m<sup>2</sup> Ladenfläche à Fr. 13'000.- Jahresumsatz = Fr. 650'000.- Umsatz

pro Jahr; Gesamtumsatz für ein Jahr somit: Fr. 1'560'000.- bzw. für den Zeitraum 4. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 insgesamt Fr. 5'070'000.- [zu 2% steuerbar: Fr. 2'957'500.-; zu 6,5% steuerbar: Fr. 2'112'500.-]). Dies ergab einen geschuldeten Steuerbetrag von Fr. 196'462.50 (Fr. 59'150.- [2% von Fr. 2'957'500.-] zuzüglich Fr. 137'312.50 [6,5% von Fr. 2'112'500.-]). Nach Abzug der bezahlten Steuern von Fr. 10'150.- ergaben sich Nachforderungen von Fr. 186'312.- (Fr. 156'087.- gemäss EA für die Zeit vom 1. Oktober 1995 bis zum 30. Juni 1998 und Fr. 30'225.- gemäss EA für die Zeit vom 1. Juli bis zum 31. Dezember 1998).

**bb.** Auf Grund der nachträglich erstellten und der ESTV eingereichten Buchhaltungen kam die Verwaltung in der Folge zum Schluss, dass die kalkulatorische Umsatzberechnung zu tief ausgefallen sei, weshalb sie diese zu Ungunsten des Beschwerdeführers abänderte. Vorerst hielt sie fest, es könne nicht auf die Ergebnisse der nachgereichten Buchhaltungen abgestellt werden. Einerseits verstosse die nachträgliche Erstellung der Buchhaltungen gegen die bei der Führung des Rechnungswesens zu beachtenden Grundsätze. Die Verbuchung bzw. Eintragung sei nicht fortlaufend und in zeitlich richtiger (chronologischer) Reihenfolge erfolgt. Aus den Bilanzen, Erfolgsrechnungen und «Mehrwertsteuerabrechnungen» ergäben sich sodann verschiedene Unstimmigkeiten. Insbesondere lasse sich auf Grund der geltend gemachten Vorsteuern auf dem Material- und Dienstleistungsaufwand (Fr. 289'107.-) eine kalkulierte Einkaufssumme von Fr. 7'419'114.- errechnen, während der steuerbare Gesamtumsatz laut Buchhaltung nur Fr. 7'106'475.- ausmache. Dies sei unmöglich. Ausgehend von den in den nachträglich eingereichten, als Mehrwertsteuerabrechnungen bezeichneten Aufstellungen des Beschwerdeführers deklarierten Vorsteuern (Fr. 289'107.-) ermittelte die Verwaltung die um die Vorräte per 31. Dezember 1998 bereinigte Einkaufssumme (Fr. 7'419'114.-). Mittels den ihr für Vergleichsbetriebe zur Verfügung stehenden Bruttogewinnmargen (40% im Falle der dem Normalsatz unterliegenden Leistungen; 30% bei den zum reduzierten Satz steuerbaren Waren) berechnete sie in der Folge einen steuerbaren Umsatz von Fr. 11'194'105.- und einen Steuerbetrag von Fr. 411'423.- (6,5% von Fr. 4'167'592 und 2% von Fr. 7'026'513.-). Nach Abzug der anrechenbaren Vorsteuer (Fr. 296'667.-) und der bezahlten Steuerbeträge (Fr. 12'450.-) ergab sich die Restschuld an Mehrwertsteuer von Fr. 102'306.- (zuzüglich Verzugszins ab 30. November 1997), zu deren Bezahlung der Beschwerdeführer im Einspracheentscheid verpflichtet wurde.

**b.** Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer ursprünglich überhaupt keine Buchhaltung geführt hatte. Sodann wird in der Beschwerdeschrift implizit auch anerkannt, dass die nachträglich erstellten und eingereichten Buchhaltungen Mängel aufweisen und lückenhaft sind, wird doch festgehalten, der Buchhalter habe seine Arbeit akribisch nach bestem Wissen und Gewissen erledigt, aber auch er habe nicht zaubern können und - leider - sehr oft auf mangelnde Belege und Unterlagen verweisen müssen. Es ist daher offensichtlich, dass die ESTV befugt war, diese Buchhaltungen abzulehnen und die erzielten steuerbaren Umsätze zu schätzen. Dies ergibt sich allein schon daraus, dass die Buchhaltungen nachträglich erstellt worden sind, was deren materielle Richtigkeit von vornherein in Frage stellt (vgl. E. 3b hievor). Im Übrigen hat die ESTV zu Recht auf weitere Unstimmigkeiten der Buchhaltungen

hingewiesen. Der Beschwerdeführer bestreitet denn auch nicht, dass die Verwaltung zur Vornahme einer Ermessenstaxation berechtigt war. Er beantragt lediglich, «es sei festzustellen, dass (er) wesentlich weniger an Mehrwertsteuern zu bezahlen habe als dies im angefochtenen Entscheid festgehalten worden ist», und «das Ausmass der Steuernachforderung sei in Anwendung behördlichen Ermessens gestützt auf die Vorakten nach korrekten Schätzungsmethoden festzustellen». Strittig seien (neben der Frage der Kürzung des Vorsteuerabzugs) lediglich die Bruttomargen. Der Buchhalter habe sich intensivst mit dem Betrieb des Beschwerdeführers auseinandergesetzt und dabei die schon früher aufgestellte Behauptung verifiziert, dass die Verdienstverhältnisse bei derartigen Verkaufsläden nicht mit denjenigen der schweizerischen Konkurrenz verglichen werden dürften. Er habe dazu eine Tabelle aufgestellt, welche ins Recht gelegt werde. Es sei nicht die *ratio legis* der Mehrwertsteuer, die Steuerpflichtigen in einem existenzgefährdenden Umfange zu schröpfen, sondern dem Bund die ihm zustehenden Mittel zuzuführen. Mit dem angefochtenen Einspracheentscheid sei die Vorinstanz weit über das Ziel hinausgeschossen. Unbestrittenermassen seien Fehler passiert, die eigentlich nicht vorkommen dürften, aber es sei grundsätzlich nicht Sache des Steuerrechts, Nachlässigkeiten zu bestrafen. Genau besehen könne nicht schlüssig dargelegt werden, wie viel an Mehrwertsteuer der Beschwerdeführer nun nachzubezahlen habe. Es könne aber auf den Ermessensrahmen der SRK hingewiesen werden, in der Hoffnung, dass dieser nicht in vollem Umfange zu Ungunsten, sondern auch zu Gunsten des Beschwerdeführers ausgenützt werde.

c. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es wie bereits gesagt dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Er hat sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (E. 3b hievor). Die SRK auferlegt sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt (E. 1c hievor). Der Beschwerdeführer hat sich nun aber mit der Schätzung der ESTV nicht im Einzelnen auseinandergesetzt. Er hat sich darauf beschränkt, der SRK eine Aufstellung «Bruttomargen 1995-1998» einzureichen, laut welcher die geschuldete Ausgangsumsatzsteuer insgesamt Fr. 256'461.- betragen soll und welche offenbar weitgehend auf den von der ESTV (zu Recht) abgelehnten nachträglich erstellten Buchhaltungen beruht. Demgegenüber stützen sich die von der ESTV ihrer Schätzung zu Grunde gelegten Bruttogewinnmargen auf die der Verwaltung zur Verfügung stehenden Erfahrungszahlen ab. Gemäss dem der SRK vorgelegten, auf den bei Mehrwertsteuerkontrollen erhobenen betriebswirtschaftlichen Angaben beruhenden Spezialdossier, welches dem Beschwerdeführer wegen der Wahrung des Steuergeheimnisses nicht zur Einsicht vorgelegt werden kann (Art. 44 Abs. 1 MWSTV; vgl. ASA 55 S. 576 E. 4a betreffend die frühere Warenumsatzsteuer), geht hervor, dass die durchschnittlichen Bruttogewinne für den Detailhandel mit Bekleidung bei den untersuchten Betrieben 46,3% und für den Detailhandel mit Tonträgern 34,5% betrugen. Bei den geprüften asiatischen Lebensmittelgeschäften wurde ein Bruttogewinn von zwischen 28% und 33% des Umsatzes festgestellt.

Unter diesen Umständen war die ESTV zweifellos zur Anwendung einer Bruttogewinnmarge von 40% für die zum Normalsatz steuerbaren Waren und einer solchen von 30% für die dem reduzierten Satz unterliegenden Produkte befugt. Dem Beschwerdeführer ist es nicht gelungen, das Vorliegen besonderer Umstände nachzuweisen, welche diese Margen in seinem Falle als zu hoch erscheinen lassen würden. Zu einem solchen Nachweis ist insbesondere auch die vorgelegte Aufstellung «Bruttomargen 1995-1998» in keiner Art und Weise geeignet. Im Übrigen hat sich der Beschwerdeführer darauf beschränkt, die Höhe der sich aus der Ermessenstaxation der ESTV ergebenden Steuernachbelastung in allgemeiner Weise zu beanstanden und die SRK zu ersuchen, ihr Ermessen zu seinen Gunsten auszuüben. Damit ist er indessen seiner Obliegenheit, sich mit den Elementen der vorgenommenen Schätzung im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern diese seines Erachtens nicht auf haltbaren Grundlagen beruhen, in keiner Weise nachgekommen. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die ESTV zu Recht eine kalkulatorische Umsatzermittlung zwecks Korrektur des steuerbaren Umsatzes des Beschwerdeführers vorgenommen hat und dass die Grundlagen ihrer Schätzung, insbesondere die angewandten Bruttogewinnmargen, sowie das Schätzungsergebnis nicht zu beanstanden sind. Die Beschwerde ist somit in diesem Punkt vollumfänglich abzuweisen.

7. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid vom 26. Oktober 2000 insoweit aufzuheben und die Sache zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

[23] Zu beziehen beim Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL), Vertrieb Publikationen, CH-3003 Bern.

[24] Auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz zu lesen unter: [http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat\\_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf](http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf)

[25] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, CH-3003 Bern.

[26] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, CH-3003 Bern.

[27] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, CH-3003 Bern.

**JAAC 66.97 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission in Sachen X vom 25. März 2002 (SRK 2000-135).**

|         |                                                                   |
|---------|-------------------------------------------------------------------|
| In      | Verwaltungspraxis der Bundesbehörden                              |
| Dans    | Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération   |
| In      | Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione |
| Jahr    | 2002                                                              |
| Année   |                                                                   |
| Anno    |                                                                   |
| Band    | 66                                                                |
| Volume  |                                                                   |
| Volume  |                                                                   |
| Seite   | ---                                                               |
| Page    |                                                                   |
| Pagina  |                                                                   |
| Ref. No | 150 005 750                                                       |

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.  
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.  
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.