

Schätzung der Vorsteuer muss möglich werden

Zusammenführung von Beweislast und Ermessenseinschätzung

Eine alte Juristenweisheit besagt: Ein Gramm Beweis wiegt mehr als ein Kilo Jurisprudenz. Pirouetten bei der Interpretation des materiellen Rechts nützen wenig, wenn sie nicht auf dem richtigen Sachverhalt beruhen. Der richtige Sachverhalt ist allerdings nicht immer beweiskräftig feststellbar, so dass zur Ermessenseinschätzung gegriffen werden muss. Diese ist nach der Praxis der Eidg. Steuerrekurskommission bei der Mehrwertsteuer (MWST) grundsätzlich nur hinsichtlich Umsatzsteuern zulässig; eine Schätzung der Vorsteuer soll ausgeschlossen sein. Im folgenden ist zu zeigen, dass Vorsteuern einer Schätzung durchaus zugänglich sind.

1. Einleitung

Ausgangspunkt bildet Art. 60 MWSTG, wonach die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vornimmt, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Eine vergleichbare Regelung fand sich in Art. 48 der bis Ende 2000 gültigen Mehrwertsteuerordnung (MWSTV).

2. Geltende Praxis

2.1 Praxis der SRK

Soweit ersichtlich, hat die Eidg. Steuerrekurskommission (SRK) die Frage der Vorsteuerschätzung bislang nur unter dem Blickwinkel von Art. 48 MWSTV beurteilt. In einem Leitentscheid vom 15. Okt. 1999 hält die SRK fest, es sei vom Wortlaut (der MWSTV) her «nicht eindeutig, ob die Verwaltung bloss den Ausgangsumsatz schätzen soll, oder ob sie auch eine Schätzung der Vorsteuern vornehmen muss». Nach einer Auseinandersetzung mit der Lehre folgert die

SRK: «Die vorgenannten Autoren – soweit sie eine Schätzung der Vorsteuer befürworten – übersehen indes, dass der Verwaltung bloss obliegt, den pflichtwidrig nicht oder falsch deklarierten Umsatz des Steuerpflichtigen zu ermitteln. Die Geltendmachung der eventuell angefallenen Vorsteuern ist demgegenüber ein Recht des Steuerpflichtigen; ... Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis für deren Vorliegen dem Steuerpflichtigen» [1]. An dieser Praxis hat die SRK in späteren Urteilen festgehalten, aber nicht als strikte Regel, sondern lediglich im Sinne eines Grundsatzes, von dem abzuweichen in den beurteilten Fällen aus Sicht der SRK kein Anlass bestand [2]. Eine Durchbrechung dieses Grundsatzes bildet das Urteil vom 9. Dez. 2002 betreffend Margenbesteuerung, in dem die SRK erwägt: «Es darf davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer für den gleichen prozentualen Anteil ... am gesamten Geschäftsverkehr, der mittels Kassazettel dokumentiert ist, als Kunde aufgetreten ist. Die ESTV kann diesbezüglich die zum Abzug berechnete Vorsteuer schätzungsweise ermitteln» [3].

2.2 Praxis der ESTV

Es ist davon auszugehen, dass die ESTV die Vorsteuer grundsätzlich nicht im Wege der Schätzung festlegt. Es finden sich jedoch Ausnahmen: So ist – um hier lediglich bei der publizierten Praxis zu bleiben – auf den SRK-Entscheid vom 9. Juli 2002 hinzuweisen, in dem die Verwaltung den Umsatz auf der Grundlage der Warenkosten geschätzt und dann annäherungsweise die damit verbundenen Vorsteuern ermittelt hatte (die SRK hat dieser entgegenkommenen Verwaltungspraxis eine Absage erteilt) [4].

3. Kritische Würdigung der Praxis

Wenn ein Sachverhalt nicht beweiskräftig feststellbar ist, bestehen zwei Möglichkeiten, um trotzdem Recht anzuwenden: die Entscheidung nach der objektiven Beweislast und die Schätzung. Beide sind prinzipiell gleichwertig. Beide knüpfen nicht direkt an eine Pflichtverletzung, sondern an die Beweislosigkeit (die unter anderem wegen ungenügender Sachverhaltsermittlung oder wegen pflichtwidriger Verweigerung der Mitwirkung resultieren kann) [5]. In der Mehrwertsteuerpraxis fehlt ein überzeugendes Gesamtkonzept, das beide Institute vereint. So wird einerseits die ungeschriebene Beweislastgrundregel beschworen, wonach für steuerbegründende Tatsachen der Fiskus und für steuermindernde Tatsachen der Steuerpflichtige die Beweislast tragen soll [6]. Andererseits soll die Schätzung nur für die (steuerbegründende) Umsatzsteuer zum Zug kommen, nicht aber für die (steuermindernde) Vorsteuer. Was gilt nun? Gibt es bei steuerbegründenden Tatsachen keine Beweislast, weil der Fiskus immer zur Schätzung übergehen darf, und bei steuermindernden Tatsachen keine Schätzung, weil der Steuerpflichtige immer die Beweislast trägt? In diesem



Daniel Schär, Dr. iur., Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte, Meyer Lustenberger,
Zürich

Fall wäre es an der Zeit, von der Beweislastgrundregel generell Abschied zu nehmen.

Das Risiko der Beweislosigkeit einseitig zugunsten des Fiskus zu verteilen verträgt sich weder mit der Beweislastgrundregel noch mit dem Wesen der Ermessenseinschätzung. Der Gesetzgeber hat statuiert, dass die Schätzung pflichtgemäss sein muss. Nach der Praxis des Bundesgerichts und der SRK bedeutet das, dass die Schätzung den individuellen Verhältnissen angemessen sein, auf plausiblen Angaben beruhen und *der wirklichen Situation möglichst nahe kommen* muss [7]. Bei der Ermessenseinschätzung bildet nicht der wahre Sachverhalt Grundlage der Besteuerung, sondern der wahrscheinliche [8]. Die Schätzung ist ein Wahrscheinlichkeitsschluss mit dem Ziel einer möglichst wirklichkeitsnahen Besteuerung. Wenn in einem Fall Anhaltspunkte für Vorsteuertatbestände bestehen, ist die Annahme, dass Vorsteuern angefallen sind, wahrscheinli-

lich der Fiskalanspruch insgesamt – als Nettogrösse – die Steuer begründet). Beide Steuerarten kennen das Institut der Ermessenseinschätzung, wobei diese weder nach dem Wortlaut noch vom Sinn her auf eine bestimmte Gruppe von Tatsachen beschränkt ist. Die Schätzung der steuermindernden Tatsache «Vorsteuer» muss daher möglich sein. Gesucht ist lediglich noch eine dogmatische Konzeption, welche Ermessenseinschätzung und Beweislast als Institute bei beweislosem Sachverhalt vereint.

4. Dogmatische Gesamtkonzeption

Beweislast und Ermessenseinschätzung lassen sich konzeptionell vereinen, wenn die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen einbezogen werden. Verschiedene Steuerjustizbehörden – worunter die SRK – sind denn auch dazu übergegangen, die Zumut-

Ermessen vor, nachdem er seiner amtlichen Untersuchungspflicht (Art. 62 Abs. 1 MWSTG) genügt hat. Wenn zum Beispiel eine Buchhaltung schwerwiegende Fehler aufweist und auch im Rahmen einer Kontrolle mit verhältnismässigem Aufwand nicht eindeutig rekonstruiert werden kann oder wenn der Steuerpflichtige gar keine Buchhaltung einreicht, wäre es kaum vertretbar, zulasten des Fiskus auf der Beweislastgrundregel zu beharren und von jeder Besteuerung abzusehen. Gerade wenn die Sachverhaltsermittlung in krasser Weise scheitert, drängt sich eine Besteuerung auf der Grundlage eines immerhin wahrscheinlichen Sachverhalts auf, z. B. nach Branchenvergleichszahlen, Vorjahreszahlen oder auf einer anderen kalkulatorischen Grundlage.

Gleiches gilt umgekehrt bzw. in der zweiten Ausnahmekonstellation: Sind klare Anhaltspunkte für Vorsteuertatbestände gegeben und trifft der Steuerpflichtige alle verhältnismässigen Massnahmen (Art. 57f. MWSTG), um diese nachzuweisen, würde eine Entscheidung nach der Beweislast unverhältnismässig übers Ziel hinausschiessen. Hat der Steuerpflichtige in zumutbarer Weise mitgewirkt, ist ihm mit einer Schätzung der Vorsteuer entgegenzukommen. Zu denken ist etwa an die erwähnte Konstellation im SRK-Urteil vom 15. Okt. 1999, wo auf kalkulatorischer Grundlage die Umsatzsteuer geschätzt wurde und es klar war, dass bei der Erbringung der steuerpflichtigen Umsätze auch Vorsteuern angefallen waren [12]. Zu denken ist weiter an die Konstellation, dass dem Pflichtigen im Rahmen einer Kontrolle die Möglichkeit eingeräumt wird, mittels Formular 1310 die Vorsteuern nachträglich nachzuweisen. Handelt es sich um eine überblickbare Anzahl von Vorsteuertatbeständen, ist es vertretbar, die Vorsteuer nur zu gewähren, soweit vollständig ausgefüllte Formulare der Leistungserbringer nachgereicht werden. Das Einholen von Formularen 1310 in grosser Zahl und über einen längeren Kontrollzeitraum kann jedoch mit unzumutbarem Aufwand verbunden sein. Verhältnismässig wäre diesfalls, wenn nur für eine bestimmte Anzahl Quartale und für grössere Vorsteuerpositionen auf dem vollständigen Nachweis der Vorsteuern

*«Eine alte Juristenweisheit besagt:
Ein Gramm Beweis wiegt mehr
als ein Kilo Jurisprudenz.»*

cher als die Annahme, es seien keine Vorsteuern angefallen. Das Wesen der Ermessenseinschätzung spricht für die Zulässigkeit der Vorsteuerschätzung. Der Gesetzgeber hat überdies nicht die Absicht geäussert, die Ermessenseinschätzung auf bestimmte Tatsachen – z. B. die steuerbegründenden – zu beschränken. Der Wortlaut von Art. 60 MWSTG erlaubt die Schätzung der steuermindernden Tatsache «Vorsteuer».

Dieser Befund ist im Einklang mit der neueren Gerichtspraxis bei den direkten Steuern, nach der auch steuermindernde Tatsachen geschätzt werden können [9]. Im hier interessierenden Bereich sind direkte Steuern und MWST strukturverwandt: Bei beiden Steuerarten wird der Fiskalanspruch gesplittet, indem zwischen steuerbegründenden und -mindernden Tatsachen unterschieden wird (dies, obwohl eigent-

lichkeit der Mitwirkung bei Fragen der Beweislast und Schätzung zu berücksichtigen: Die Unzumutbarkeit der Mitwirkungshandlung begrenzt die Beweislast des Steuerpflichtigen [10]. Auszugehen ist von der Grundregel, wonach der Fiskus für steuerbegründende und der Steuerpflichtige für steuermindernde Tatsachen die Beweislast trägt. In zwei Ausnahmekonstellationen ist jedoch zur Ermessenseinschätzung überzugehen: bei steuerbegründenden Tatsachen, nachdem der Fiskus den Sachverhalt pflichtgemäss untersucht hat, und bei steuermindernden Tatsachen, nachdem der Steuerpflichtige in zumutbarer Weise mitgewirkt hat [11].

Bei der ersten Ausnahmekonstellation wird der Widerspruch zwischen Beweislast und Schätzung zugunsten des Fiskus aufgelöst. Der Fiskus nimmt die Einschätzung nach pflichtgemässem

durch Formular 1310 bestanden würde; die restlichen Vorsteuerpositionen sind sachgerecht zu schätzen [13]. Damit würde Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung respektiert, wonach staatliches Handeln verhältnismässig sein muss.

5. Weitere Argumente

5.1 Vorsteuerschätzung bei Saldosteuersätzen

Bei der Saldosteuersatzmethode (Art. 59 MWSTG) werden die Vorsteuern für ganze Gruppen von Steuerpflichtigen pauschal festgelegt. Wenn eine derart standardisierte Schätzung von Vorsteuern möglich ist, dann muss eine Vorsteuerschätzung im konkreten Fall erst recht zulässig sein. Die Mehrheit der steuerrechtlichen Doktrin hat sich denn auch zugunsten einer Schätzung der Vorsteuer ausgesprochen [14].

5.2 Übersteigerter Missbrauchsgedanke

Gegen die Vorsteuerschätzung wird vorgebracht, ein Steuerpflichtiger könnte von Nichtsteuerpflichtigen Leistungen beziehen, die entsprechenden Fakturen verschwinden lassen und alsdann von der Verwaltung eine (unbegründete) Vorsteuer schätzen lassen [15]. Dieses Missbrauchsargument ist nicht leicht von der Hand zu weisen, aber es rechtfertigt nicht die prinzipielle Verweigerung der Vorsteuerschätzung. Es gehört zum Wesen der Schätzung, dass nicht der wahre, sondern ein möglichst wahrscheinlicher Sachverhalt Grundlage der Besteuerung bildet. Damit ist eine potentielle Fehlbesteuerung nicht vermeidbar, weder hinsichtlich steuerbegründender noch steuermindernder Tatsachen. Der Gesetzgeber hat dies bei der Statuierung von Art. 60 MWSTG in Kauf genommen – für beide Gruppen von Tatsachen. Der Verwaltung kommt ein Ermessen zu, den Vorsteueranteil im konkreten Fall sachgerecht zu schätzen und sich dabei beispielsweise an den Multiplikatoren der Saldobesteuerung zu orientieren. Es erscheint auch nicht ausgeschlossen, potentiell Missbrauch mit einem Einschlag auf die geltend gemachten Vorsteuern Rech-

nung zu tragen, wenn der Sachverhalt Indizien in diese Richtung liefert. Die Vorsteuerschätzung mit angemessenem Einschlag dürfte immer noch zur wirklichkeitsgetreueren Besteuerung führen als ein vollständiger Vorsteuerauschluss.

5.3 Materielle Anspruchsentstehung im Nettoallphasensystem

Kein Argument liegt schliesslich im Umstand, dass Art. 38 Abs. 1 MWSTG bei inländischen Lieferungen und Dienstleistungen den Vorsteuerabzug an den Nachweis der Voraussetzungen von Art. 37 MWSTG knüpft. Es wurde an anderer Stelle ausführlich dargelegt, dass in unserem Rechtssystem Rechtsansprüche materiell entstehen, d.h., weil bestimmte Tatsachen sich verwirklicht haben. Parallel zur materiellen Anspruchsentstehung hat sich der Grundsatz der freien Beweiswürdigung entwickelt und etabliert. Wegen der freien Beweiswürdigung darf Art. 38 Abs. 1 MWSTG nicht als starre Beweisvorschrift interpretiert werden, sondern lediglich als Anleitung für eine grundsätzliche Prüfspur (ähnlich Rz. 893 der Wegleitung); die Rechnung mit den Formalien von Art. 37 MWSTG erfüllt nur – aber immerhin – Standardisierungsfunktion, indem sie eine rasche Überprüfung der Vorsteuern erlaubt. Dennoch muss es unbenommen bleiben, sich auch auf andere Weise – in freier Beweiswürdigung oder durch Schätzung – ein Bild über den materiell entstandenen Vorsteueranspruch zu machen [16].

Massgebend für die Gesetzesauslegung ist letztlich nicht der Wortlaut einer Norm, sondern deren Sinn. Ein Abweichen vom Wortlaut einer Bestimmung ist nach bundesgerichtlicher Praxis nicht nur zulässig, sondern sogar notwendig, wenn sich ergibt, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt [17]. Art. 38 Abs. 1 MWSTG bezweckt nichts Geringeres als die Verwirklichung der Nettoallphasenbesteuerung. Die Verweigerung eines Vorsteuerabzugs, für den es klare Indizien gibt, bewirkt eine Überbesteuerung. Durch die formalistische Praxis resultieren Steuerverzerrungen bei der Lei-

stungserstellung. Wenn der Sinn von Art. 60 MWSTG in einer möglichst wirklichkeitsnahen Besteuerung besteht und Art. 38 Abs. 1 MWSTG den Zweck hat, die Nettoallphasenbesteuerung zu gewährleisten, dann muss die sachgerechte Schätzung der Vorsteuer zulässig sein.

6. Fazit

Unter Art. 48 MWSTV hat sich eine Praxis etabliert, wonach die Schätzung der Vorsteuer ausgeschlossen ist. Die zugrundeliegende Argumentation müsste nach der hier vertretenen Auffassung mit Blick auf Art. 60 MWSTG überprüft werden. Die Frage der Vorsteuerschätzung bietet überdies die Gelegenheit, Beweislast und Ermessenseinschätzung in einer überzeugenden dogmatischen Gesamtkonzeption zu vereinen. ▬▬▬

Anmerkungen

- 1 VPB 64.47, Erw. 5.b.
- 2 VPB 67.20, Erw. 3., mit Hinweisen.
- 3 VPB 67.51, Erw. 3.d.
- 4 VPB 67.20, Erw. 2.d.cc und Erw. 3.b.
- 5 Daniel Schär, Grundsätze der Beweislastverteilung, Bern/Stuttgart/Wien 1998, 129 ff., und 338 ff., mit Nachweisen.
- 6 VPB 67.49, Erw. 3.b.bb.
- 7 ASA 61, 819, Erw. 3.a; VPB 68.73 Erw. 2.b.
- 8 Martin Zweifel, Die Sachverhaltsmittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, 119 ff.
- 9 VerwGer ZH, StE 2004 B 92.3 Nr. 13 ZH, Erw. 3.
- 10 VPB 65.106, Erw. 3.f; VPB 68.98, Erw. 4; VPB 68.163, Erw. 2.h; StE 2004 B 92.3 Nr. 13 ZH, Erw. 3.b.
- 11 Daniel Schär, a. a. O., 366 f.
- 12 VPB 67.20, Erw. 2.d.cc und Erw. 3.
- 13 Dieses Vorgehen ist in der Verwaltungspraxis nicht ausgeschlossen.
- 14 Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum MWSTG, 2. Aufl. Bern 2003, Rz. 1685 ff.; frühere Nachweise in VPB 64.47 Erw. 5.b.; a. M. Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, ASA 69 (2000/01) 532 ff.
- 15 VPB 64.47 Erw. 5.b.
- 16 Marco Greter/Daniel Schär, Formular 1310 und Verzugszins, in: SteuerRevue 58 (2003) 201 ff.; zustimmend Camenzind/Honauer/Vallender, a. a. O., Rz. 1381.
- 17 BGE 125 II 113 ff., Erw. 3.a., mit Hinweisen.