

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 25. August 1998)

Mehrwertsteuer. Selbstveranlagungsprinzip. (Interne) Schätzung (Art. 48 MWSTV).

- Bestätigung der Rechtsprechung betreffend die Tragweite des Selbstveranlagungsprinzips in Bezug auf die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer (E. 3).
- Die ESTV nimmt eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen bzw. die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (E. 4).
- Voraussetzungen für die Anwendung des Verfahrens der (internen) Schätzung und Darstellung des Ablaufs des Schätzungsverfahrens (E. 5).

Taxe sur la valeur ajoutée. Auto-taxation. Estimation (interne, art. 48 OTVA).

- Confirmation de la jurisprudence concernant la portée du principe de l'auto-taxation en matière d'imposition et de perception de la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 3).
- L'AFC procède à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation si les documents comptables font défaut ou sont incomplets, ou si les résultats présentés par l'assujéti ne correspondent manifestement pas à la réalité (consid. 4).
- Enoncé des conditions de la mise en oeuvre de la procédure d'estimation (interne) et déroulement de cette procédure (consid. 5).

Imposta sul valore aggiunto. Principio dell'autotassazione. Valutazione (interna, art. 48 OIVA).

- Conferma della giurisprudenza relativa alla portata del principio dell'autotassazione in materia d'imposizione e di pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (consid. 3).
- L'AFC procede a una valutazione, nei limiti del suo potere d'apprezzamento, se i documenti contabili non esistono o sono incompleti oppure se i dati presentati non corrispondono manifestamente alla realtà (consid. 4).
- Condizioni per l'applicazione della procedura di valutazione (interna) e svolgimento di tale procedura (consid. 5).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. X. ist seit dem 1. Januar 1995 als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register eingetragen. Nachdem X. offensichtlich seinen Pflichten als Steuerpflichtiger gegenüber der ESTV nicht nachkam, wurde er bereits für das erste Jahr seiner Steuerpflicht (1995) durch die Verwaltung mit zwei Schätzungen für den Steuerbetrag von total Fr. 37 000.- zur Mehrwertsteuer veranlagt. Da er auch die Abrechnungen für die Steuerperioden 1. und 2. Quartal 1996 (Zeit vom 1. Januar bis 30. Juni 1996) nicht einreichte bzw. er den Steuerbetrag nicht bezahlte, wurde die von ihm zu entrichtende Mehrwertsteuer von der Verwaltung durch Schätzung ermittelt. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 12. Dezember 1996 setzte die ESTV die von ihm zu bezahlende Mehrwertsteuer für diesen Zeitraum mit Fr. 28 000.- (zuzüglich Verzugszins unter Auferlegung der Kosten) fest.

In der Folge wurde die offene Steuerforderung durch die ESTV gegenüber X. in Betreuung gesetzt, wobei der Steuerpflichtige gegen den Zahlungsbefehl Rechtsvorschlag erhob. Mit Entscheid vom 5. Juni 1997 setzte die ESTV die von X. zu entrichtende Steuerforderung mit Fr. 28 000.- fest und hob den von ihm erhobenen Rechtsvorschlag auf. Im Schreiben vom 16. Juni 1997 erhob X. bei der ESTV «Einspruch» gegen den Entscheid vom 5. Juni 1997, wobei er insbesondere vorbrachte, seine Tätigkeit als Anbauberater würde im Jahr weniger als Fr. 20 000.- an Einkünften erbringen und er legte der Verwaltung verschiedene Beweismittel vor. Die ESTV setzte X. mit (eingeschriebenem) Brief vom 24. September 1997 eine dreitägige Frist an, um die von ihm erhobene Einsprache zu verbessern und insbesondere die Abrechnungen für das 1. und 2. Quartal 1996 nachzureichen. Diese Frist liess der Steuerpflichtige ungenutzt verstreichen.

Mit Einspracheentscheid vom 13. November 1997 wies die ESTV die Einsprache von X. vom 16. Juni 1997 ab und bestätigte den Entscheid vom 5. Juni 1997. Die Abweisung der Einsprache wurde durch die Verwaltung insbesondere damit begründet, dass X. keine aussagekräftigen Aufzeichnungen vorgelegt habe und die provisorische Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 1996 des Kantons Y. keinen Schluss auf den von ihm in der fraglichen Periode erzielten Umsatz zulassen würde.

B. Mit Eingabe vom 2. Dezember 1997 erhob X. (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 13. November 1997 fristgerecht Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK). Da die Beschwerdeschrift nicht den formellen Anforderungen von Art. 52 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) entsprach, forderte die SRK den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 12. Dezember 1997 auf, die Beschwerde bis zum 5. Januar 1998 zu verbessern und ebenfalls bis zu diesem Termin einen Kostenvorschuss von Fr. 2500.- zu bezahlen.

In der Eingabe vom 4. Januar 1998 ersuchte der Beschwerdeführer um eine Fristerstreckung zur Vorlage der angeforderten Unterlagen bis zum 15. Januar 1998. Gleichzeitig brachte er vor, dass er nicht in der Lage sei, den Kostenvorschuss von Fr. 2500.- zu bezahlen, da er de facto arbeitslos sei. Mit Schreiben vom 7. Januar 1998 forderte die SRK den Beschwerdeführer auf, seine Mittellosigkeit nachzuweisen und erstreckte ihm gleichzeitig antragsgemäss die Frist zur Verbesserung der Beschwerde bzw. Einreichung der Unterlagen bis zum 15. Januar 1998.

C. Der Beschwerdeführer machte in seiner Eingabe vom 14. Januar 1998 geltend, gemäss seinen Betriebsergebnissen 1995 und 1996 wäre ein mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz von insgesamt Fr. 6600.- durch ihn erzielt worden, dies ergebe einen Steuerbetrag von total Fr. 429.-. Ende 1994 habe er erwartet, dass er in Zukunft in der Schweiz mehrere Aufträge realisieren werde, doch sei es in der Folge nicht zu entsprechenden Abschlüssen gekommen. Im Jahr 1995 habe er einen Auftrag von einer

nordkoreanischen Firma an eine holländische Firma mit einer Auftragssumme von Fr. 430 000.- vermittelt, wobei er aus diesem Geschäft eine Provision von 5% (Fr. 21 500.-) erzielt habe. Diese Provision sei bereits in seinem Betriebsergebnis 1995 berücksichtigt worden. Anfang 1997 habe er die Tätigkeit auf seinem bisherigen Gebiet als (selbständiger) Anbauberater eingestellt und er prüfe derzeit alternative Berufsmöglichkeiten. Seit dem 1. Januar 1997 sei er ohne Beschäftigung und Einkommen, da er ein letztes Projekt in der Schweiz nicht habe zum Abschluss bringen können. Des weiteren machte der Beschwerdeführer Angaben zu seinen persönlichen Verhältnissen.

Mit Zwischenentscheid vom 22. Januar 1998 entschied der Präsident der SRK über das Gesuch des Beschwerdeführers um Befreiung von der Zahlung der Verfahrenskosten und bewilligte ihm die unentgeltliche Rechtspflege in diesem Umfang. Dieser Zwischenentscheid ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

D. Mit Vernehmlassung vom 30. März 1998 beantragte die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdeführer sei auf den 1. Januar 1995 als Steuerpflichtiger im Register eingetragen worden, doch sei er seit dem Beginn der Steuerpflicht seiner Abrechnungspflicht nicht nachgekommen. Auch für den in diesem Verfahren massgebenden Zeitraum (1. und 2. Quartal 1996) sei keine Änderung des Verhaltens des Steuerpflichtigen feststellbar gewesen. Nachdem der Beschwerdeführer trotz Mahnungen seiner Abrechnungspflicht nicht nachgekommen sei, habe eine ermessensweise Festsetzung der Steuerschuld auf den Betrag von Fr. 28 000.- vorgenommen werden müssen. Die vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen seien nicht als ordnungsgemäss geführte Geschäftsbücher im Sinne von Art. 47 Abs. 1 MWSTV anzusehen und könnten daher nicht berücksichtigt werden. Da für den massgeblichen Zeitraum keine verwertbaren Unterlagen vorliegen würden, sei die ESTV zur Vornahme einer Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen befugt und verpflichtet gewesen. Ein Steuerpflichtiger müsse allfällige Nachteile, die sich aus einer Schätzung ergeben können, hinnehmen; wer keine oder nur unvollständige Bücher führe und angerufene besondere Umstände nicht wenigstens glaubhaft mache, habe einen allfälligen Nachteil seinem eigenen Verhalten zuzuschreiben. Anspruch auf eine günstigere Umsatzschätzung habe er nur, wenn die angefochtene Umsatzschätzung offensichtlich nicht der Wirklichkeit entspreche.

Ausgangspunkt für die konkrete Schätzung seien die eigenen Angaben des Beschwerdeführers anlässlich der Eintragung in das Register der Steuerpflichtigen gewesen, wonach er im Jahr 1994 einen Umsatz von vermutlich ca. Fr. 750 000.- erzielen werde. Die bereits der Einsprache beigelegten Unterlagen (insbesondere «Betriebsergebnis 1995» und «Comptabilité 1996») seien für die Festsetzung der Mehrwertsteuer unbrauchbar gewesen. Aus diesem Grund sei dem Beschwerdeführer seitens der ESTV Gelegenheit zur Stellungnahme und zur Einreichung der massgeblichen Unterlagen (Abrechnungen) gegeben worden, wobei der Beschwerdeführer davon keinen Gebrauch gemacht habe. Die vom Beschwerdeführer vorgelegte (provisorische) Veranlagung betreffend die direkten Steuern (Kanton bzw. Gemeinde) liesse keinen Rückschluss auf die erzielten Umsätze zu. Auf Grund der Akten seien keine Indizien vorgelegen, welche eine andere Beurteilung zugelassen hätten, mithin sei die Schätzung durch die Verwaltung rechtmässig und zutreffend vorgenommen worden.

Aus den Erwägungen:

(...)

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 selber und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen hat und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Steuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Mit anderen Worten ist hierfür kein Tätigwerden der Verwaltung verlangt. Die ESTV ermittelt nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer [MWST], Bern 1995, S. 267 f. Rz. 994 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Steuerforderung 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][34], S. 38). Ein Verstoß des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach der Ansicht der SRK

als schwerwiegend anzusehen, da durch die Nichteinhaltung dieser Vorschrift der Steuerpflichtige die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. den rechtskräftigen Entscheid der SRK vom 2. Oktober 1997 in Sachen M. c. ESTV [SRK 6/97], E. 3c mit Hinweisen).

b. Die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung über die Buchführung (Art. 47 MWSTV) stützen sich direkt auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen (UeB) der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (BV, SR 101). Mangels weiterer Vorgaben begründet diese Verfassungsnorm einen sehr weiten Gestaltungsspielraum des Verordnungsgebers mit Bezug auf die Buchführung (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Juli 1996 i. S. T. AG [SRK 23/95], E. 4b). Nach Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher so einzurichten, dass sich daraus die Tatsachen, welche zur Feststellung des Bestandes und des Umfangs der Steuerpflicht von Bedeutung sind, leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen, was sie mit dem Erlass der «Wegleitung für Steuerpflichtige» vom Herbst 1994 und Frühling 1997[35] («Wegleitung», Rz. 870 ff.) bzw. der Broschüre «Rechnungswesen Mehrwertsteuer» vom Februar 1994 getan hat. Der Steuerpflichtige hat zu beachten, dass das Verfolgen der Geschäftsvorfälle vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuer-Abrechnung sowie in umgekehrter Richtung ohne Zeitverlust gewährleistet sein muss (vgl. Art. 47 Abs. 1 MWSTV in Verbindung mit Wegleitung Rz. 882, bzw. Broschüre Rechnungswesen Mehrwertsteuer, S. 11).

Eine Häufung von formellen Fehlern und Mängeln der buchmässigen Aufzeichnungen oder einzelne grobe Verstöße sind geeignet, die materielle Richtigkeit der Aufzeichnungen als Ganzes in Frage zu stellen. Besonders hohen Anforderungen muss etwa die detaillierte und chronologische Führung eines Kassabuches genügen (Hans Gerber, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], Steuer Revue 1980, S. 306). Das Bundesgericht hat betreffend das Recht der Warenumsatzsteuer entschieden, dass der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet ist. Der Steuerpflichtige 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 (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 63 S. 236, 55 S. 574).

c. Die fragliche Praxis der ESTV, wonach auch von einem nicht im Handelsregister eingetragenen und auch nicht buchführungspflichtigen Mehrwertsteuerpflichtigen verlangt wird, Geschäftsbücher zu führen, damit eine Verfolgung der

Geschäftsvorfälle vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuer-Abrechnung (bzw. auch umgekehrt) möglich ist, verstösst nicht gegen den Gestaltungsspielraum (unter Beachtung des Rechtsgleichheitsgebotes), den der Gesetzgeber der Verwaltung eingeräumt hat. Die von der ESTV aufgestellte Regelung, wonach der (nicht buchführungspflichtige) Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher zumindest so zu führen hat, dass sämtliche Einnahmen und Ausgaben in chronologischer Reihenfolge erfasst, sowie sämtliche Kunden- und Lieferantenbelege gesammelt werden, wird von der SRK als sachgerecht, angemessen, praktikabel sowie mit Art. 4 BV als vereinbar angesehen. Eine derartige Regelung bildet eine unabdingbare Voraussetzung für das Funktionieren des Systems der Mehrwertsteuer und in diesem Punkt kann die Verwaltung auf die bereits unter dem Recht der Warenumsatzsteuer durch das Bundesgericht ergangene Rechtsprechung betreffend Buchführung abstellen. Bei beiden Steuerarten, die auf dem Prinzip der Selbstveranlagung beruhen, sind geschäftliche Aufzeichnungen, die der Steuerpflichtige zu führen hat, der Ausgangspunkt für die Berechnung der Steuer.

4.a. Die Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung über die Ermessenseinschätzung (Art. 48 MWSTV) stützen sich ebenfalls direkt auf Art. 8 Abs. 1 UeB BV. 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 i. S. T. AG [SRK 23/95], E. 4b). Nach Art. 48 MWSTV nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen bzw. die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen.

b. Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, bzw. genügen die Unterlagen des Steuerpflichtigen nicht, das heisst die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln sind derart schwerwiegend, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen, so ist die ESTV nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts betreffend die Warenumsatzsteuer berechtigt und verpflichtet, seine Umsätze nach pflichtgemäßem Ermessen durch Schätzung festzulegen (BGE 105 Ib 182 ff. mit Hinweisen; ASA 61 S. 819, 61 S. 532 f., 59 S. 563). 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, 52 S. 238). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzzuschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 63 S. 239, 52 S. 238). Diese Rechtsprechung betreffend die Warenumsatzsteuer hat die ESTV für ihre Praxis beim Vollzug der Mehrwertsteuer übernommen.

c. Bei Vorliegen der Voraussetzungen kann eine Schätzung durch die Verwaltung entweder nach vorangehender Kontrolle des Betriebes des Steuerpflichtigen (insbesondere der Geschäftsbücher) oder ohne eine derartige Kontrolle vor Ort vorgenommen werden (sogenannte «interne Schätzung»), dies jedoch unter dem Vorbehalt einer späteren Kontrolle. Die interne Schätzung wird vor allem dort Anwendung finden, wo der Steuerpflichtige seiner Aufzeichnungs- und Abrechnungspflicht nicht nachgekommen ist bzw. er nicht einmal rudimentäre geschäftliche Aufzeichnungen vorweisen kann oder er seine Abrechnung gar nicht eingereicht hat. Obwohl Art. 48 MWSTV keine Unterscheidung zwischen einer Schätzung mit einer vorhergehenden Kontrolle und einer Schätzung ohne vorgängige Kontrolle (interne Schätzung) vornimmt, ist die fragliche Praxis der Verwaltung nicht zu beanstanden. Zur Durchsetzung der Zahlungen des Steuerpflichtigen muss die Verwaltung über ein Mittel verfügen, um den Steuerbetrag festzusetzen, falls der Steuerpflichtige seiner Abrechnungspflicht nicht oder nur ungenügend nachkommt. In diesem Fall ist zur Festsetzung des Steuerbetrages die Schätzung des geschuldeten Betrages unumgänglich. Insgesamt hat die ESTV zutreffend Vorschriften

über die Buchführung der Mehrwertsteuerpflichtigen aufgestellt. Bei einer Verletzung dieser Vorschriften durch den Steuerpflichtigen oder bei der Nichteinreichung der Abrechnung hat die Verwaltung die Verpflichtung, den steuerbaren Umsatz durch eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen zu ermitteln.

d. Die interne Schätzung durch die ESTV kann tendenziell nicht zu einem gleich exakten Ergebnis führen wie die Schätzung nach einer Kontrolle im Betrieb bzw. der Geschäftsunterlagen des Steuerpflichtigen. Bei der internen Schätzung stehen der Verwaltung naturgemäss weniger Kenntnisse über den Steuerpflichtigen zur Verfügung, als nach einer vorangegangenen Kontrolle, es handelt sich mithin um eine «grobe Schätzung». Die ESTV muss vor allem in jenen Fällen, bei denen ein schnelles Handeln erforderlich ist, ein Mittel in der Hand haben, um den Umsatz eines Steuerpflichtigen sofort schätzen zu können, dies geschieht durch eine interne Schätzung.

Wenn die interne Fristenkontrolle der ESTV zeigt, dass ein Steuerpflichtiger das Selbstveranlagungsprinzip verletzt hat, so ist die Verwaltung keineswegs verpflichtet, vor der schätzungsweisen Ermittlung des Umsatzes dieses Steuerpflichtigen eine Kontrolle in dessen Betrieb bzw. seiner Geschäftsunterlagen durchzuführen. Es genügt vielmehr, wenn der Umsatz des Steuerpflichtigen von der ESTV durch eine interne Schätzung ermittelt wird und sich die Verwaltung eine spätere Kontrolle vorbehält. In diesem Sinne handelt es sich bei der internen Schätzung nicht um eine definitive, sondern um eine provisorische Schätzung. Die interne Schätzung kann zu einer definitiven Schätzung werden, wenn diese interne Schätzung in Rechtskraft erwächst und die ESTV in der Folge auf eine Kontrolle im Betrieb bzw. der Geschäftsunterlagen des Steuerpflichtigen verzichtet. Der Steuerpflichtige hat jedoch keinen Rechtsanspruch auf eine Kontrolle seines Betriebes bzw. seiner Geschäftsunterlagen durch die ESTV vor der ermessensweisen Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrages. Die Methode der internen Schätzung ist zur Ermittlung des Steuerbetrages als sachgerecht, angemessen, praktikabel sowie mit Art. 4 BV als vereinbar anzusehen und deshalb vom Richter nicht zu beanstanden. Eine derartige Regelung bildet eine unabdingbare Voraussetzung für das Funktionieren des Systems der Mehrwertsteuer und in diesem Punkt kann mutatis mutandis auf die bereits unter dem Recht der Warenumsatzsteuer durch das Bundesgericht ergangene Rechtsprechung betreffend Schätzung abgestellt werden. Nachstehend sind die Voraussetzungen für die Anwendung der internen Schätzung, die dabei anzuwendenden Methoden und die Überprüfung durch die SRK zu untersuchen.

5.a. Voraussetzung für die Anwendung des Verfahrens der internen Schätzung ist immer eine Verletzung des Selbstveranlagungsprinzips durch den Steuerpflichtigen. Ein derartiger Fall liegt einmal immer dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Abrechnung innert Frist nicht einreicht. Ein weiterer Anwendungsfall für die interne Schätzung ist dann gegeben, wenn durch die Verwaltung ein Fehler in der Abrechnung des Steuerpflichtigen (intern) entdeckt wird, wobei in diesem Fall verschiedene Ursachen denkbar sind. Bei diesen Fällen handelt es sich jedoch nicht um einen Fehler in der Buchhaltung des Steuerpflichtigen (bzw. auch nicht um eine Verletzung der ihm obliegenden Buchführungspflicht), da derartige Unkorrektheiten erst im Rahmen einer Kontrolle des Betriebes bzw. der Geschäftsunterlagen des Steuerpflichtigen festgestellt werden können; eine Prüfung der Buchhaltung des Steuerpflichtigen ist im Rahmen einer internen Schätzung im übrigen gar nicht möglich. Anzumerken ist, dass eine Schätzung keinen Strafcharakter hat, sondern lediglich dazu dient, den steuerpflichtigen Umsatz zu ermitteln. Von einer

Schätzung zu unterscheiden sind strafrechtliche Massnahmen (z. B. die Ausfällung von Bussen), um Widerhandlungen eines Steuerpflichtigen (z. B. das Nichteinreichen von Abrechnungen) strafrechtlich zu sanktionieren.

b. Naturgemäss weist die Methode der internen Schätzung, die - wie bereits ausgeführt - nicht auf einer Kontrolle des Betriebes bzw. der Geschäftsunterlagen des Steuerpflichtigen basiert, tendenziell mehr Fehlerquellen auf, als eine Schätzung nach vorangehender Kontrolle des Betriebes. Dies entbindet die ESTV jedoch nicht davon, die individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen möglichst exakt in die Schätzung einfließen zu lassen. Wie bei der Schätzung nach der vorangehenden Kontrolle des Betriebes bzw. der Geschäftsunterlagen des Steuerpflichtigen gibt es auch bei der internen Schätzung folgende zwei Methoden. Unter Verwendung der bereits der ESTV zur Verfügung stehenden Unterlagen (z. B. frühere Abrechnungen, Ergebnisse früherer Kontrollen, Auskünfte Dritter, betriebliche Kennzahlen wie Anzahl der Mitarbeiter, etc.) kann einerseits durch die Verwaltung eine Rekonstruktion der Abrechnung vorgenommen werden. Die Verwaltung hat in diesem Fall unter Berücksichtigung der vorhandenen Ausgangsunterlagen die Schätzung vorzunehmen. Andererseits kann die ESTV die interne Schätzung auf Grund von Erfahrungszahlen vornehmen, die sie bei Kontrollen von Betrieben der gleichen Branche gewonnen hat. Bei der Vornahme der internen

Schätzung ist die ESTV bis zum Erlass eines Entscheides nicht verpflichtet, weitergehende Untersuchungsmassnahmen vorzunehmen. Im Rahmen von Schätzungen für mehrere aufeinanderfolgende Steuerperioden ist es insbesondere als zulässig anzusehen, wenn die Verwaltung sukzessive einen (jährlichen) Aufschlag bei den geschätzten Umsätzen vornimmt, der jedenfalls auf wirtschaftlich plausiblen Überlegungen basieren muss. Es ist allerdings nicht das Ziel dieses Aufschlages, den Steuerpflichtigen zur Einhaltung des Selbstveranlagungsprinzips zu zwingen, dies ist vielmehr die Aufgabe eines gegen den fehlbaren Steuerpflichtigen geführten Strafverfahrens.

c.aa. Die Schätzung durch die Verwaltung hat die durch den Steuerpflichtigen nicht eingereichte Abrechnung zu ersetzen. Praxisgemäss akzeptiert die ESTV dennoch im Verlauf des Entscheidverfahrens durch den Steuerpflichtigen verspätet eingereichte Abrechnungen. Die Verwaltung wird sogar bei einer derartigen Verspätung in der Regel die Steuer gemäss jener nachträglich eingereichten Abrechnung festsetzen, sich eine Kontrolle vorbehalten und dem Steuerpflichtigen die Kosten des Entscheidverfahrens auferlegen. Auch während des Einspracheverfahrens nimmt die ESTV verspätet eingereichte Abrechnungen entgegen und sie zieht üblicherweise die erlassene Verfügung in Wiedererwägung. Im Rahmen dieses Einspracheverfahrens kann der Steuerpflichtige die vorgenommene Schätzung als solche bestreiten und er hat die Möglichkeit, die erforderlichen Beweismittel einzureichen, um die Unrichtigkeit der durch die Verwaltung vorgenommenen Schätzung nachzuweisen. Sind die Voraussetzungen einer Ermessens taxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. ASA 61 S. 819, 58 S. 384, 50 S. 432 E. 1b; BGE 105 Ib 186; unveröffentlichter Entscheid der SRK i.S. S. vom 19. Februar 1998 [SRK 1997-021] E. 2b, unveröffentlichter Entscheid der SRK i.S. H. [SRK 1997-045] E. 2b; unveröffentlichter Entscheid der SRK in Sachen V. vom 9. Oktober 1996 [SRK 30/95], E. 3d). Erst wenn der Steuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind, setzt die SRK ihr eigenes Ermessen an die Stelle jenes der Vorinstanz.

bb. Falls der Steuerpflichtige die Abrechnung jedoch erst im Verlauf des Beschwerdeverfahrens bei der SRK einreicht, bestehen folgende Möglichkeiten. Die ESTV kann den erlassenen Einspracheentscheid bis zum Abschluss des Schriftenwechsels im Beschwerdeverfahren in Wiedererwägung ziehen und einen (neuen) Einspracheentscheid erlassen, sodass die Beschwerde eventuell gegenstandslos werden kann. Sonst kann die SRK nachstehende Vorgehensweisen wählen: die SRK kann die Abrechnung (ganz oder teilweise) akzeptieren, wobei einem Steuerpflichtigen, der seiner Abrechnungspflicht nicht rechtzeitig nachgekommen ist, die Kosten für das Verfahren vor der SRK in der Regel aufzuerlegen sind. Falls begründete Zweifel an der Richtigkeit der vom Steuerpflichtigen verspätet eingereichten Abrechnung bestehen oder wenn die Abrechnung noch immer nicht eingereicht wird, ist die Schätzung auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen. Die ESTV kann im Rahmen der von ihr bei der SRK einzureichenden Vernehmlassung jeweils einen entsprechenden Antrag stellen.

Die SRK muss bei der Vorlage einer verspätet eingereichten Abrechnung bzw. anderer im Rahmen des Beschwerdeverfahrens eingereichter Unterlagen nicht jedes Dokument ohne weiteres als Abrechnung entgegennehmen. Die SRK hat zwar anerkannt, dass die Verwendung des «offiziellen Formulars» der ESTV für die Erfüllung der Abrechnungspflicht nicht zwingend erforderlich ist. Die Einreichung der Abrechnung «in der vorgeschriebenen Form» durch den Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 37 MWSTV ist grundsätzlich in dem Sinne zu verstehen, als dieser der ESTV die geforderten Informationen (materiell) zur Verfügung zu stellen hat, wobei dies ebenfalls eine Aufschlüsselung der Informationen nach bestimmten Kriterien miteinschliesst (z. B. Unterscheidung zwischen Dienstleistungen nach dem Normalsatz, dem reduzierten Satz oder dem Saldosteuersatz). Wenn der Steuerpflichtige das offizielle Formular der Verwaltung jedoch nicht verwendet, muss er dennoch seine Abrechnung gemäss Aufbau und Gliederung entsprechend diesem «offiziellen Formular» gestalten (vgl. unveröffentlichter Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998 i. S. Z. [SRK 1997-089], S. 6 E. 3a). Auch im Beschwerdeverfahren ist dieser Formalismus einzuhalten. So kann die SRK nicht einfach

die pauschale Behauptung eines Steuerpflichtigen, es wären überhaupt keine Umsätze erzielt worden, als (verspätet eingereichte) Abrechnung entgegennehmen. Auch in einem «Nullumsatz» können beispielsweise von der Mehrwertsteuer befreite Umsätze enthalten sein, die im Rahmen der Abrechnung zu deklarieren sind, sodass eine pauschale Behauptung, es sei gar kein (steuerpflichtiger) Umsatz erzielt worden, auf jeden Fall einer Präzisierung bedarf. Falls eine derartige nachträgliche «Abrechnung» (pauschale Behauptung, es sei kein Umsatz erzielt worden) von der SRK akzeptiert würde, bestünde die grosse Gefahr von Missbräuchen durch den Steuerpflichtigen. Wenn begründete Zweifel an der Richtigkeit der vom Steuerpflichtigen im Rahmen des Beschwerdeverfahrens der SRK eingereichten Abrechnungen bzw. anderer Unterlagen bestehen, ist am Grundsatz der Schätzung des Umsatzes für den fraglichen Zeitraum festzuhalten.

Sofern durch den Steuerpflichtigen im Beschwerdeverfahren keine (verspätete) Abrechnung eingereicht wird bzw. weiterhin begründete Zweifel an der Richtigkeit der (verspätet eingereichten) Abrechnung bestehen, so hat die SRK die Richtigkeit der Schätzung zu überprüfen. In diesem Fall muss der Steuerpflichtige zur Anfechtung dieser Schätzung zusätzlich erklären, warum die Schätzung unzutreffend ist, wobei lediglich die Vorlage einer Buchhaltung allein in der Regel nicht als ausreichende Begründung der Beschwerde anerkannt werden kann. Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Rügbar ist somit neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts ebenso die Unangemessenheit (Art. 49 VwVG). Die SRK auferlegt sich indessen bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionseinschränkung aber etwas weniger weit als seinerzeit beim Bundesgericht (unveröffentlichter Entscheid der SRK betreffend Warenumsatzsteuer in Sachen V. vom 9. Oktober 1996 [SRK 30/95], E.

3e). 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 in Sachen O. AG vom 8. August 1995, E. 3b; Rechtsfrage ist insbesondere, wann die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt sind [Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 280, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung]; zum Ganzen ausführlich: unveröffentlichter Entscheid der SRK betreffend Warenumsatzsteuer in Sachen V. vom 9. Oktober 1996 [SRK 30/95], E. 3). Im Hinblick auf das Prinzip der Selbstveranlagung wird die SRK jedoch nicht dazu verpflichtet sein, Instruktionsmassnahmen zur Ermittlung des steuerbaren Umsatzes durchzuführen, da es Sache des Steuerpflichtigen ist, seine Umsätze zu deklarieren bzw. ordnungsgemässe geschäftliche Aufzeichnungen zu führen.

6. Im vorliegenden Fall ist zunächst zu prüfen, ob der Beschwerdeführer eine den rechtlichen Anforderungen entsprechende Abrechnung (verspätet) eingereicht hat, sodass auf diese Angaben abgestellt werden könnte. Falls die vom Beschwerdeführer der SRK eingereichten Unterlagen nicht als rechtsgültige Abrechnung anerkannt werden können, ist die von der ESTV vorgenommene Schätzung zu überprüfen.

a. Die vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen enthalten für den fraglichen Zeitraum weder ein ausgefülltes (offizielles) Abrechnungsformular noch eine andere - von ihm selbst erstellte - Abrechnung, die den Anforderungen an Aufbau und Gliederung dieses offiziellen Abrechnungsformulars entspricht. Daher kann nicht auf eine vom Beschwerdeführer eingereichte Abrechnung abgestellt werden und durch die ESTV war daher eine Schätzung des Umsatzes bzw. des Steuerbetrages vorzunehmen. Diese Schätzung der ESTV ist im folgenden durch die SRK zu überprüfen.

b.aa. Der Beschwerdeführer war bereits am 14. November 1995 für die Steuerperioden 1. und 2. Quartal 1995 mit einem Steuerbetrag von Fr. 16 000.- und am 9. Mai 1996 für die Steuerperioden 3. und 4. Quartal 1995 mit einem Steuerbetrag von Fr. 21 000.- eingeschätzt worden, wobei der Steuerpflichtige offensichtlich gegen diese beiden Schätzungen keine rechtlichen Schritte unternommen hat.

Der ESTV stand zum Zeitpunkt der Schätzung (12. Dezember 1996) lediglich jener vom Steuerpflichtigen ausgefüllte Fragebogen, den er vor der Eintragung in das Register der Steuerpflichtigen ausgefüllt hat, mit näheren Angaben zu seiner Geschäftstätigkeit zur Verfügung. In diesem Fragebogen, vom Steuerpflichtigen am 27. Dezember 1994 ausgefüllt, bezifferte er seinen voraussichtlichen Jahresumsatz im Jahr 1995 Ende 1994 in Kenntnis der voraussichtlichen Geschäftsentwicklung abgegeben hat. Die ESTV wusste zudem, dass der Beschwerdeführer die beiden vorausgegangenen Schätzungen, die insgesamt vollständig das Jahr 1995 betrafen, nicht beanstandet hatte. Sie konnte daher für die Festsetzung des Steuerbetrages für den fraglichen Zeitraum davon ausgehen, dass er mit einer Steuerbelastung von total Fr. 37 000.- für das Jahr 1995 offenbar ohne weiteres einverstanden war. Erfahrungsgemäss akzeptieren Steuerpflichtige Schätzungen der Verwaltung, falls der so ermittelte Steuerbetrag ungefähr der Realität entspricht bzw. insbesondere dann, wenn der Steuerbetrag geringer als der tatsächlich geschuldete Betrag ausfällt. Aus diesem Grund konnte die ESTV ausserdem davon ausgehen, dass sich der Beschwerdeführer mit den durch Schätzung ermittelten Zahlen für das Jahr 1995 indirekt einverstanden gezeigt hat.

Die Verwaltung musste daher mangels anderer Unterlagen zunächst von den eigenen Umsatzangaben des Beschwerdeführers ausgehen und setzte den von ihm zu bezahlenden Steuerbetrag anlässlich der Schätzung in Anlehnung an die genannten voraussichtlichen Umsatzzahlen fest. Es ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer die Angaben über den voraussichtlichen Umsatz im Jahr 1995 Ende 1994 in Kenntnis der voraussichtlichen Geschäftsentwicklung abgegeben hat. Die ESTV wusste zudem, dass der Beschwerdeführer die beiden vorausgegangenen Schätzungen, die insgesamt vollständig das Jahr 1995 betrafen, nicht beanstandet hatte. Sie konnte daher für die Festsetzung des Steuerbetrages für den fraglichen Zeitraum davon ausgehen, dass er mit einer Steuerbelastung von total Fr. 37 000.- für das Jahr 1995 offenbar ohne weiteres einverstanden war. Erfahrungsgemäss akzeptieren Steuerpflichtige Schätzungen der Verwaltung, falls der so ermittelte Steuerbetrag ungefähr der Realität entspricht bzw. insbesondere dann, wenn der Steuerbetrag geringer als der tatsächlich geschuldete Betrag ausfällt. Aus diesem Grund konnte die ESTV ausserdem davon ausgehen, dass sich der Beschwerdeführer mit den durch Schätzung ermittelten Zahlen für das Jahr 1995 indirekt einverstanden gezeigt hat.

bb. Nachdem der Beschwerdeführer gegen die aus der EA vom 12. Dezember 1996 resultierende Betreuung Rechtsvorschlag erhoben hatte, bestätigte die ESTV mit Entscheid vom 5. Juni 1997 die Steuerforderung für das 1. und 2. Quartal 1996 mit Fr. 28 000.-. Innert Frist reichte der Beschwerdeführer im Rahmen der Einsprache verschiedene Unterlagen ein, die seiner Ansicht nach dazu geeignet wären, das Ergebnis der Schätzung zu entkräften. Der Beschwerdeführer verwies dabei zunächst auf die provisorische Veranlagung 1996 für die direkten Steuern (Kanton und Gemeinde). Eine Veranlagung betreffend die direkten Steuern, bei der ein allfälliger Gewinn (erzieltes steuerbares Einkommen) der Besteuerung unterliegt, sagt jedoch nichts darüber aus, welche Umsätze im fraglichen Zeitraum durch den Steuerpflichtigen erzielt wurden. Beispielsweise kann selbst aus Geschäften mit einem sehr grossen Umsatzvolumen (die der Mehrwertsteuer unterliegen) sogar ein Verlust resultieren (und mithin keine Verpflichtung zur Zahlung direkter Steuern aus Einkommen auslösen), sodass die Aussagekraft einer Veranlagung zur direkten Steuer für die Schätzung des erzielten Umsatzes und damit des Steuerbetrages an Mehrwertsteuer unbeachtlich ist. Dazu kommt, dass

nach der Praxis der Steuerbehörden des Kantons Y. die provisorische Veranlagung allein auf der Basis der Angaben des Steuerpflichtigen vorgenommen wird, ohne die Steuererklärung des Steuerpflichtigen einer Überprüfung zu unterziehen. Die Angaben des Steuerpflichtigen werden durch die Steuerbehörden des Kantons Y. nämlich erst vor der definitiven Veranlagung geprüft. Auf die Veranlagung des Beschwerdeführers zur direkten Steuer (Kanton und Gemeinde) konnte die ESTV für die Schätzung der geschuldeten Mehrwertsteuer daher nicht abstellen.

Des weiteren reichte der Beschwerdeführer das von ihm erstellte «Betriebsergebnis 1995» und die «Comptabilité 1996» der ESTV zum Nachweis für die getätigten Umsätze ein. Das Geschäftsjahr 1995 weist dabei Einnahmen (Umsätze) auf, das Geschäftsjahr 1996 hingegen angeblich überhaupt keine Einnahmen. Die im Jahr 1995 getätigten Umsätze (das jedoch nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens ist) wurden jedoch nur pauschal dargestellt. So wird für «Kulturberatungen in Berner Seeland, Zürich, Rheintal» ein Gesamtbetrag von total Fr. 6600.- angeführt. Eine detaillierte Aufschlüsselung der erzielten Umsätze lässt sich aus dieser Position nicht entnehmen. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass er im Jahr 1995 eine «Provision aus Kontrakt mit einem namentlich genannten Unternehmen in Nordkorea» von 5% bei einer Vertragssumme von Fr. 430 000.-, mithin Fr. 21 500.- erhalten hätte. In der darauffolgenden Zeile seines Betriebsergebnisses 1995 bezeichnet er diese Tätigkeit jedoch als «Beratung für den Neubau eines Gewächshauses». Es ist somit nicht nachvollziehbar, ob der Beschwerdeführer eine Vermittlungsprovision oder ein Beratungshonorar aus diesem Auftrag erhalten hat. Für das Jahr 1996 macht der Beschwerdeführer - wie bereits erwähnt - geltend, er habe überhaupt keine Umsätze erzielt. Derartige Ungenauigkeiten und Widersprüche im Betriebsergebnis 1995 machen die vom Beschwerdeführer vorgelegten beiden Jahresrechnungen, die in ihrer Struktur gleich aufgebaut sind, für die Ermittlung der exakten Umsatzzahlen im 1. und 2. Quartal 1996 unbrauchbar.

Auch die weiteren Positionen, die für die Jahre 1995 und 1996 unter der Rubrik Ausgaben angeführt sind, vermögen die Glaubwürdigkeit der in diesen «Jahresabschlüssen» angeführten Zahlen nicht zu erhöhen. So werden beispielsweise die

Bürokosten 1995 und 1996 für das gesamte Jahr jeweils «pauschal» angegeben (je Fr. 600.-). Ebenfalls werden für nicht näher spezifizierte Reisen nach Korea in beiden Jahren offensichtlich Pauschalbeträge eingesetzt (1995: Fr. 7200.-; 1996: Fr. 3000.- und Fr. 3600.-). Die materielle Richtigkeit der Aufzeichnungen - insbesondere der Jahresrechnungen des Beschwerdeführers - dürfte aus diesen Überlegungen nicht gegeben sein. Die getroffenen Feststellungen erschüttern die Glaubwürdigkeit der Aufzeichnungen (insbesondere des Jahresabschlusses 1996) des Beschwerdeführers und die ESTV stützte sich zutreffend nicht auf dessen Umsatzangaben bei der Festsetzung der Mehrwertsteuer.

Anzumerken ist, dass die Verwaltung den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 24. September 1997 aufforderte, nähere Angaben über die erzielten Umsätze zu machen; der Steuerpflichtige reagierte auf dieses Schreiben jedoch nicht. In der Folge musste die ESTV mangels anderer - verlässlicher und aussagekräftiger - Unterlagen die bereits vorgenommene Schätzung im Einspracheentscheid vom 13. November 1997 bestätigen. Nach der Ansicht der SRK nahm die ESTV die Schätzung für den fraglichen Zeitraum (1. und 2. Quartal 1996) unter Berücksichtigung der ihr vorliegenden Informationen über den Betrieb des Steuerpflichtigen zutreffend vor, wobei die Schätzung insgesamt als angemessen und haltbar erscheint.

c. Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vor der SRK stützt der Beschwerdeführer seine Argumentation auf die von ihm bereits bei der ESTV eingereichten Unterlagen ab. Er verwies neuerlich auf seine Jahresrechnungen 1995 und 1996 sowie auf die Veranlagung zur direkten Steuer (Kanton und Gemeinde). Zusätzlich machte er noch sinngemäss geltend, er werde durch das Betreibungsamt bis auf das Existenzminimum gepfändet. Das Betreibungsamt, das ein monatliches Einkommen des Beschwerdeführers von Fr. 2100.- angenommen hat, nahm diese Berechnung jedoch erst am 22. Oktober 1997 vor, sodass schon aus diesem Grund kein Rückschluss auf den fraglichen Zeitraum (1. und 2. Quartal 1996) vorgenommen werden kann. Im übrigen wird durch das Betreibungsamt ein erzielttes Einkommen gepfändet und nicht ein erzielter Umsatz.

Auch die vom Beschwerdeführer im Rahmen des Beschwerdeverfahrens neu eingereichten Unterlagen vermögen weder für sich allein noch zusammen mit den bereits eingereichten Beweismitteln die von der ESTV vorgenommene Schätzung zu erschüttern. Diese Unterlagen erlauben es nicht, die einzelnen Geschäftsfälle zu verfolgen, und eine ordnungsgemässe chronologische Auflistung sämtlicher Einnahmen und Ausgaben wurde durch den Beschwerdeführer ebenfalls nicht vorgelegt. Mithin ist durch die SRK die von der Verwaltung vorgenommene Schätzung zu bestätigen, da diese auch unter Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer neu eingereichten Unterlagen weiterhin als angemessen und haltbar erscheint.

d. Zwar hat der Beschwerdeführer durch die Vorlage der Steuererklärung für die direkte Steuer den Nachweis erbracht, dass seine Ehefrau im fraglichen Zeitraum ein Einkommen erzielt hat, sodass nicht aufgrund des Lebensaufwandes darauf geschlossen werden kann, der Beschwerdeführer müsse zwingend Umsätze und damit auch Einnahmen erzielt haben. Auch führte der Beschwerdeführer im fraglichen Zeitraum keinen eigentlichen Geschäftsbetrieb und er beschäftigte keine Angestellten. Ein derartiger Handels- und Beratungsbetrieb, wie ihn der Beschwerdeführer offensichtlich führte, der darin besteht, Geschäfte zu vermitteln bzw. Beratungsleistungen zu erbringen, kann jedoch auch mit einer minimalen Infrastruktur von zu Hause (oder vom eigenen Auto) aus geführt werden. Dem Beschwerdeführer wird insofern beizupflichten sein, als der von ihm erzielte Umsatz sehr stark davon abhängig ist, ob er erfolgreich «Projekte» zum Abschluss bringen kann, womit der von ihm erzielte Umsatz starken Schwankungen unterworfen sein könnte. Jedoch kann bereits der positive Abschluss nur einzelner Geschäfte (mit einem entsprechenden Geschäftsvolumen) im fraglichen Zeitraum zu hohen Umsätzen und damit zu entsprechenden Steuerfolgen betreffend Mehrwertsteuer führen.

Wie bereits ausgeführt, hat es der Beschwerdeführer selbst zu verantworten, dass für das Jahr 1995 zwei ihn betreffende Schätzungen in Rechtskraft erwachsen sind, wobei diese Schätzungen von ihm nicht angefochten wurden. Die ESTV konnte daher davon ausgehen, dass die Umsatz- bzw. Steuerschätzung für das Jahr 1995 insgesamt zutreffend war, möglicherweise sogar unter den erzielten Umsätzen lag. Auf Grund dieser Reaktion des Beschwerdeführers war es für die Verwaltung daher naheliegend, im Rahmen der Schätzung für das 1. und 2. Quartal 1996 einen Aufschlag vorzunehmen. Bei der von der ESTV vorgenommenen Schätzung errechnet sich der Umsatz umgerechnet auf ein Jahr wie folgt: $Fr. 28\ 000.- : 6,5 \cdot 106,5 = Fr. 458\ 769.-$ Umsatz in 6 Monaten bzw. $Fr. 917\ 538.-$ in 12 Monaten. Dieser durch Schätzung ermittelte Jahresumsatz liegt mithin zwischen dem vom Beschwerdeführer am 27. Dezember 1994 im Fragebogen für Mehrwertsteuerpflichtige für das Jahr 1994 selbst geschätzten Umsatz von ca. Fr. 750 000.- und den Angaben seines Treuhänders vom 4. November 1994, der den Jahresumsatz für das Jahr 1994 auf ca. Fr. 1 000 000.- geschätzt hatte. Wenn im vorliegenden Fall das von der Verwaltung herangezogene Zahlenmaterial nur auf den ursprünglichen Angaben des Beschwerdeführers (vor dem Beginn seiner Steuerpflicht per 1. Januar 1995) beruht, hat der Beschwerdeführer sich diesen Umstand selbst zuzuschreiben. Die von der ESTV vorgenommene Schätzung dürfte zwar mit einer erheblichen Ungenauigkeit behaftet sein, doch lässt diese Ausgangslage eben kein präziseres Ergebnis zu. Das Ergebnis der Schätzung ist daher unter den gegebenen Umständen durch die SRK insgesamt als haltbar und angemessen zu bezeichnen.

e. Insgesamt hat die ESTV für den betroffenen Zeitraum (1. und 2. Quartal 1996) zutreffend eine interne Schätzung der Umsätze des Beschwerdeführers vorgenommen. Die von der Verwaltung gewählte Schätzungsmethode beruht auf haltbaren Überlegungen bzw. Berechnungen und ist daher nicht zu beanstanden.

[34] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Drucksachen- und Materialzentrale, EDMZ, 3000 Bern.

[35] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern.