

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 5. Januar 2000 i.S. K., N. und E. [SRK 1998-175, 1998-176 und 1998-180]).

Art. 37 ff. und Art. 48 MWSTV. Selbstveranlagungsprinzip. Ermessenseinschätzung. Korrektur der Ermessenseinschätzung im Beschwerdeverfahren aufgrund nachgereichter Abrechnungen. Kostenfolgen.

- Grundsatz der Selbstveranlagung. Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich selbst für eine fristgerechte und ordnungsgemässe Veranlagung der Steuer verantwortlich. Es ist hierzu kein Tätigwerden der Verwaltung erforderlich (E. 2).
- Ermessenseinschätzung. Reicht ein Steuerpflichtiger keine oder nur unzureichende Abrechnungen ein oder stimmen seine Angaben offensichtlich nicht mit den Tatsachen überein, so ist die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) verpflichtet, eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen (E. 3a). Unterscheidung in interne und in externe Schätzungen (E. 3b).
- Im Beschwerdeverfahren ist es dem Steuerpflichtigen möglich, die Schätzung der ESTV zu bestreiten. Allerdings obliegt es ihm, die Unrichtigkeit der Schätzung nachzuweisen. Damit eine Korrektur der Schätzung vorgenommen wird, bedarf es des Nachweises grösserer Ermessensfehler oder der Einreichung der korrekt ausgefüllten Abrechnungsformulare (E. 3b).
- Kosten. Einem obsiegenden Einsprecher oder Beschwerdeführer können die Kosten auferlegt werden, wenn er das Verfahren durch eigenes Verschulden unnötigerweise verursacht hat (E. 5).

Art. 37 ss et art. 48 OTVA. Principe de l'auto-taxation. Estimation par voie d'évaluation. Correction de l'estimation par voie d'évaluation dans la procédure de recours sur la base de décomptes remis ultérieurement. Frais.

- Principe de l'auto-taxation. L'assujetti est en principe lui-même responsable de l'établissement correct des éléments imposables dans le respect des délais. Un comportement actif de l'administration n'est pas requis à cet effet (consid. 2).
- Estimation par voie d'évaluation. Si l'assujetti ne remet pas de décomptes, que ceux qu'il remet sont insuffisants ou que ses indications ne correspondent manifestement pas aux faits, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a l'obligation de procéder à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation (consid. 3a). Distinction entre estimation interne et externe (consid. 3b).
- Dans la procédure de recours, l'assujetti peut contester l'estimation de l'AFC. Cependant il lui revient de prouver l'inexactitude de l'estimation. La preuve d'importantes erreurs d'appréciation ou la remise des décomptes correctement remplis est nécessaire pour que l'estimation soit corrigée (consid. 3b).
- Frais. Les frais peuvent être mis à la charge d'un réclamant ou d'un recourant qui obtient gain de cause, s'il a occasionné inutilement la procédure par sa propre faute (consid. 5).

Art. 37 segg. e art. 48 OIVA. Principio dell'autotassazione. Stima sulla base di una valutazione. Correzione di tale stima nella procedura ricorsuale sulla base di calcoli forniti più tardi. Spese.

- Principio dell'autotassazione. In linea di principio, l'assoggettato è responsabile dell'accertamento corretto degli elementi imponibili nel rispetto dei termini. A tale scopo non è richiesto un intervento attivo dell'amministrazione (consid. 2).
- Stima sulla base di una valutazione. Se l'assoggettato non produce documenti o se questi sono insufficienti oppure se è chiaro che le sue indicazioni non corrispondono ai fatti, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) è obbligata ad effettuare una stima entro i limiti del potere di apprezzamento di cui dispone (consid. 3a). Distinzione fra stima interna ed esterna (consid. 3b).
- Nella procedura ricorsuale l'assoggettato può contestare la stima effettuata dall'AFC. Egli deve tuttavia provare l'inesattezza della stima. Affinché venga corretta una stima, occorre dimostrare un importante errore in sede di apprezzamento o produrre i formulari di calcolo compilati in modo corretto (consid. 3b).
- Spese. Alla persona che reclama o ricorre e che vince la causa possono comunque essere addossate le spese, se tale persona è colpevole di avere cagionato inutilmente la procedura (consid. 5).

K., E. und N. bildeten eine einfache Gesellschaft mit dem Ziel, ein Hotel mit Restaurant und Pub zu betreiben. Die einfache Gesellschaft K., E. und N. wurde per 1. Januar 1995 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) aufgenommen. In der Folge unterliess sie es indes, die Abrechnungen für das vierte Quartal 1995 und das erste Quartal 1996 einzureichen und zu bezahlen. Für das zweite und dritte Quartal 1995 kam die Steuerpflichtige zwar ihrer Abrechnungs- nicht aber der Zahlungspflicht nach. Die ESTV sah sich deshalb veranlasst, die Steuerforderungen für das vierte Quartal 1995 und das erste Quartal 1996 durch Schätzung zu ermitteln und ihre Forderungen mittels Ergänzungsabrechnung (EA) in der Höhe von Fr. 36 000.- zuzüglich Verzugszins in Rechnung zu stellen. Da die Zahlung der geschuldeten Steuern weiterhin ausblieb, musste die ESTV die Forderungen für das zweite Quartal 1995 bis zum ersten Quartal 1996 im Betrag von Fr. 62 973.05 bei den solidarisch haftenden Gesellschaftern in Betreuung setzen. In Bestätigung ihrer Forderungen hob sie die hiergegen erhobenen Rechtsvorschläge mit drei Entscheiden vom 6. Mai 1998 gegen die Gesellschafter auf. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies sie mit drei Einspracheentscheiden vom 29. Oktober 1998 an die solidarisch haftenden Gesellschafter der einfachen Gesellschaft E. / K. / N. ab und bestätigte ihre Forderungen.

Mit Eingaben vom 24. (E.) bzw. 26. November 1998 (K., N.) erheben die Gesellschafter (ab hier auch: Beschwerdeführer) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde. Die Forderungen für das zweite und dritte Quartal 1995 blieben dabei unbestritten. Bezüglich des vierten Quartals 1995 und des ersten Quartal 1996 reichten sie die nunmehr ausgefüllten Mehrwertsteuerabrechnungen nach. Aus verfahrensökonomischen Gründen wurden die drei Beschwerden von der SRK zu einem Verfahren vereinigt.

Aus den Erwägungen:

2. Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV], SR 641.201; 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 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 die Höhe der Steuer nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1994, 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][103], S. 38). Ein

Verstoss des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach 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 2. Oktober 1997 i.S. M., publiziert in VPB 62.46 S. 400, sowie vom 25. August 1998 i.S. S., publiziert in VPB 63.27 E. 3a S. 248).

3.a. Die Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung über die Ermessenseinschätzung (Art. 48 MWSTV) stützen sich direkt auf Art. 196 Ziff. 14 Satz 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) bzw. Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen zur alten Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (UeB aBV, AS 1994 258). 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 [SRK 1995-023], E. 4b). Nach Art. 48 MWSTV und der dazu ergangenen Rechtsprechung muss die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vornehmen, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen bzw. die ausgewiesenen Ergebnisse gemäss Buchhaltung oder Mehrwertsteuerabrechnungen mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (vgl. BGE 105 Ib 182 ff. mit Hinweisen; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 819, 61 532 f., 59 563). 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 61 819, 52 238). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnissen in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 63 239, 52 238). Diese Rechtsprechung betreffend die Warenumsatzsteuer hat die ESTV für ihre Praxis beim Vollzug der Mehrwertsteuer übernommen (vgl. VPB 63.27 E. 4b S. 250).

b. Bei Vorliegen der Voraussetzungen kann eine Schätzung durch die Verwaltung entweder nach vorangehender Kontrolle des Betriebes des Steuerpflichtigen (insbesondere der Geschäftsbücher; so genannte «externe Schätzung») oder ohne eine derartige Kontrolle vor Ort vorgenommen werden (so genannte «interne Schätzung»). Die interne Schätzung wird vor allem dann Anwendung finden, wenn der Steuerpflichtige seiner Aufzeichnungs- und Abrechnungspflicht nicht nachgekommen ist bzw. er nicht einmal rudimentäre geschäftliche Aufzeichnungen vorweisen kann. Obwohl Art. 48 MWSTV keine Unterscheidung zwischen einer Schätzung mit einer vorangehenden Kontrolle und einer Schätzung ohne vorgängige Kontrolle vornimmt, ist die diesbezügliche 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. Die Methode der internen Schätzung ist zur Ermittlung des Steuerbetrages als sachgerecht, angemessen, praktikabel sowie als mit Art. 9

und 29 Abs. 1 BV bzw. Art. 4 aBV vereinbar anzusehen und deshalb vom Richter nicht zu beanstanden (vgl. Entscheide der SRK vom 27. August 1998 i.S. B. [SRK 1997-103], E. 2d/aa und vom 16. April 1999 i.S. C. [SRK 1998-001], E. 3b; vgl. auch VPB 63.27 E. 5 S. 252 ff.).

Im Beschwerdeverfahren kann der Steuerpflichtige die vorgenommene Schätzung der Ausgangsumsatzsteuer 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 Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es ihm, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. ASA 61 819, 58 384, 50 432 E. 1b; BGE 105 Ib 186; nicht publizierte Entscheide der SRK vom 19. Februar 1998 i.S. S. [SRK 1997-021], E. 2b, vom 19. Februar 1998 i.S. H. [SRK 1997-045], E. 2b und vom 9. Oktober 1996 i.S. V. [SRK 1995-030], E. 3d). Erst wenn der Steuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind, oder wenn er die ausgefüllten Abrechnungen einreicht und diese als zutreffend erachtet werden, nimmt die SRK eine Korrektur der vorinstanzlichen Schätzung vor (vgl. VPB 63.27 E. 5c S. 253 ff.; Entscheid der SRK vom 21. Juni 1999 i.S. S [SRK 1998-138], E. 4c).

4. Im vorliegenden Fall unterliessen es die Beschwerdeführer trotz Mahnungen, die Abrechnungen für das vierte Quartal 1995 und das erste Quartal 1996 fristgerecht einzureichen. Die ESTV hat somit zu Recht ihre Forderung geschätzt und mit EA vom 28. November 1998 eingefordert. Im Beschwerdeverfahren reichen die Beschwerdeführer nun die fraglichen Quartalsabrechnungen ein. Die derart deklarierte Steuerschuld von Fr. 21 818.90 erscheint aufgrund der Aktenlage als glaubwürdig und wird auch von der ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 23. Februar 1999 akzeptiert. Die Schätzung vom 28. November 1998 ist somit durch die Selbstdeklaration zu ersetzen und die geschuldete Steuer ab dem 16. April 1996 (mittlerer Verfall) mit 5% zu verzinsen (Art. 38 MWSTV und Art. 1 Abs. 1 und 2 der Ausführungsverordnung des EFD zur Mehrwertsteuer vom 14. Dezember 1994 über die Verzinsung [SR 641.201.49]). Überdies ist die Aufhebung der Rechtsvorschläge in den Betreibungen gegen die Beschwerdeführer in diesem Umfang zu bestätigen (vgl. Art. 57 Abs. 3 MWSTV).

5.a. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde gutzuheissen. Gemäss Art. 56 Abs. 3 MWSTV können die Kosten des Einspracheverfahrens auch einem teilweise oder ganz obsiegenden Einsprecher auferlegt werden, sofern er das Verfahren unnötigerweise veranlasst hat (Art. 56 Abs. 3 MWSTV). Reicht ein Steuerpflichtiger im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Ermessenseinschätzung seine Mehrwertsteuerabrechnungen erst im Beschwerdeverfahren vor der SRK ein und beantragt er die Herabsetzung der Ermessenseinschätzung auf den Betrag der Selbstdeklaration, ist - wie gesehen - seine Beschwerde gutzuheissen, sofern sich die Selbstdeklaration als glaubwürdig erweist. Trotz der Gutheissung der Beschwerde sind in derartigen Fällen die Kosten der vorinstanzlichen Verfahren dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Die Auferlegung der vorinstanzlichen Verfahrenskosten wird indes nicht mehr mit der Abweisung der Begehren begründet, sondern mit dem Umstand, dass die Verfahren durch die verspätete Einreichung der Mehrwertsteuerabrechnungen unnötigerweise verursacht wurden (so genannte Motivsubstitution; Art. 56 Abs. 3 MWSTV; vgl. auch VPB 62.46 E. 3 S. 405 ff. mit Hinweisen, VPB 63.80 E. 4c S. 749,

VPB 60.38 E. 9 S. 356).

Die Beschwerdeführer sind deshalb zur Bezahlung der ihnen von der Vorinstanz auferlegten Verfahrenskosten zu verurteilen, haben sie doch die Verfahren durch die verspätete Einreichung der Abrechnungen durch eigenes Verschulden unnötigerweise verursacht (Art. 56 Abs. 3 MWSTV).

b. Gemäss Art. 63 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) dürfen einer obsiegenden Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens auferlegt werden, sofern sie diese durch Verletzung von Verfahrenspflichten unnötigerweise verursacht hat. Dieses Vorgehen rechtfertigt sich in Fällen, in denen eine Beschwerde aufgrund von erstmals eingereichten Abrechnungen gutgeheissen wird. Denn als unnötigerweise verursacht gilt - wie bereits gesehen - ein Verfahren insbesondere dann, wenn ein Beschwerdeführer seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkam und beispielsweise ein Beweismittel zu spät einreicht oder seiner Pflicht zur fristgerechten Einreichung von Abrechnungen nicht nachkommt (vgl. VPB 63.80 E. 4c S. 749; VPB 60.38 E. 9 S. 356).

Um einen solchen Fall handelt es sich vorliegend, wären die Beschwerdeführer doch verpflichtet gewesen, die Abrechnungen für das vierte Quartal 1995 und das erste Quartal 1996 innert 60 Tagen nach Ablauf der Steuerperioden einzureichen (Art. 37 MWSTV). Sie haben dies jedoch unbestrittenermassen erst mit den Beschwerden vom 24. bzw. 26. November 1998 getan. Damit haben sie das Beschwerdeverfahren vor der SRK unnötigerweise und aus eigenem Verschulden verursacht. Es rechtfertigt sich deshalb, ihnen die Verfahrenskosten vor der SRK, bestehend aus einer Spruch- und einer Schreibgebühr, aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 3 VwVG; VPB 62.46 E. 3b S. 405). Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff. und insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über die Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [VwKV], SR 172.041.0). Da die Beschwerden aufgrund der nachträglichen Einreichung der Abrechnungen mit geringerem als ursprünglich geschätztem Aufwand erledigt werden können, sind die

Verfahrenskosten auf Fr. 1500.- festzusetzen und ist der Überschuss aus dem Kostenvorschuss von Fr. 1500.- an die Beschwerdeführer zurückzuerstatten.

c. Vom Ausrichten einer Parteikostenentschädigung ist unter den gegebenen Umständen abzusehen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

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

Dokumente der SRK