(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 12. Dezember 2000 i.S. X AG [SRK 1999-157])

Mehrwertsteuer. Ermessenseinschätzung über mehrere Steuerperioden.

- Bei einer Ermessenseinschätzung gemäss Art. 48 MWSTV ist diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (E. 3 und 5).

- Richtet sich die Beschwerde gegen eine ermessensweise Veranlagung infolge Verletzung der Abrechnungspflicht, muss der Steuerpflichtige mit dem Rechtsmittel die vollständigen Mehrwertsteuerabrechnungen einreichen oder sonst in der Begründung begründen und beweisen, weshalb die von der Verwaltung angenommenen Zahlen nicht der Realität entsprechen können (E. 4 und 6).

- Wird gegen eine, mehrere Steuerperioden umfassende Ermessenseinschätzung Einsprache erhoben, so muss - mangels anderweitiger Festlegung im Rahmen der internen Schätzung - der geschätzte Steuerbetrag gleichmässig auf die verschiedenen Steuerperioden aufgeteilt und für den Zeitraum, für welchen die Abrechnungen vorliegen, korrigiert werden (E. 5).

Taxe sur la valeur ajoutée. Estimation portant sur plusieurs périodes fiscales.

- Lors d'une estimation fondée sur l'art. 48 OTVA, il convient de choisir la méthode d'estimation qui tient compte au mieux de la situation individuelle de l'assujetti, qui repose sur des données plausibles et dont le résultat est le plus proche de la réalité (consid. 3 et 5).

- Si le recours est dirigé contre une taxation par voie d'estimation suite à la violation du devoir d'établir des décomptes, l'assujetti doit produire avec le recours les décomptes TVA complétés ou alors motiver de manière précise et prouver pour quelle raison les chiffres utilisés par l'administration ne peuvent pas correspondre à la réalité (consid. 4 et 6).

- Lorsqu'une réclamation est introduite contre une estimation portant sur plusieurs périodes fiscales et que l'estimation interne n'avait pas établi les détails, le montant d'impôt estimé doit être réparti également sur les différentes périodes et il doit être corrigé en ce qui concerne le laps de temps pour lequel les décomptes ont été produits (consid. 5).

Imposta sul valore aggiunto. Stima concernente più periodi fiscali.

- Nel caso di una stima fondata sull'art. 48 OIVA, occorre scegliere il metodo di stima che meglio tiene conto della situazione individuale dell'assoggettato, che si basa su dati plausibili e il cui risultato si avvicina molto alla situazione reale (consid. 3 e 5).

- Se il ricorso è interposto contro una decisione di tassazione basata su una stima effettuata in seguito alla violazione del dovere di allestire i conti, l'assoggettato deve produrre, unitamente al ricorso, i calcoli completi dell'IVA oppure motivare in modo preciso e provare perché le cifre utilizzate dall'amministrazione non possono corrispondere alla realtà (consid. 4 e 6).

- Se viene inoltrato un reclamo contro una stima che concerne più periodi e se la stima interna non aveva regolato i vari dettagli, l'ammontare d'imposta stimato deve essere ripartito in modo uguale sui vari periodi fiscali e va corretto per quanto riguarda il periodo per il quale sono stati presentati i calcoli (consid. 5).

A. Die X AG bezweckt den Verkauf von Immobilien und die Ausführung von Beratungsleistungen. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer, geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen (vgl. Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV], AS 1994 1464). Weil die Steuerpflichtige die Abrechnungen für die Steuerperioden 3. Quartal 1998 bis 1. Quartal 1999 (Zeitraum vom 1. Juli 1998 bis zum 31. März 1999) trotz Mahnungen nicht einreichte, sah sich die ESTV gezwungen, die für diesen Zeitraum geschuldete Steuer ermessensweise festzusetzen. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 22. Juni 1999 machte die ESTV daher gegenüber der Steuerpflichtigen für die betreffenden Steuerperioden eine provisorische Steuerforderung von Fr. 20 000.- zuzüglich 5% Verzugszins ab 28. Februar 1999 geltend. Da die X AG diesen Steuerbetrag nicht bezahlte, leitete die ESTV die Betreibung ein. Gegen den ihr zugestellten Zahlungsbefehl vom 27. August 1999 des Betreibungsamtes Y erhob die Steuerpflichtige indessen Rechtsvorschlag. Zur Bestätigung ihrer Forderung und zur Beseitigung des Rechtsvorschlages erliess die ESTV in der Folge am 30. September 1999 einen förmlichen Entscheid im Sinne von Art. 51 MWSTV.

B. Am 4. Oktober 1999 gingen die ausgefüllten Abrechnungsformulare der X AG für das Jahr 1998 (1. bis 4. Quartal) bei der ESTV ein. Für das 3. und 4. Quartal 1998 deklarierte die Steuerpflichtige Steuerbeträge (Steuern auf dem erzielten Umsatz abzüglich Vorsteuern) von Fr. 3 208.45 bzw. Fr. 1 208.45. Im Begleitschreiben zu den Abrechnungen vom 1. Oktober 1999 sicherte sie der ESTV zu, dass sie die Abrechnungen für die ersten drei Quartale des Jahres 1999 spätestens bis 30. Oktober 1999 einreichen werde. Mit Eingabe vom 27. Oktober 1999 erhob die Steuerpflichtige sodann förmlich Einsprache gegen den Entscheid vom 30. September 1999. Zur Begründung verwies sie auf die bereits zuvor eingereichten Abrechnungen für das 3. und 4. Quartal 1998 sowie auf ihren der Einsprache in Kopie nochmals beigelegten Brief vom 1. Oktober 1999.

C. Mit Schreiben vom 2. November 1999 teilte die ESTV der X AG mit, dass sie ohne die noch nicht eingereichte Abrechnung für das 1. Quartal 1999 keine Korrektur der Steuerschuld gemäss ihrem Entscheid vom 30. September 1999 vornehmen könne. In Anwendung von Art. 52 Abs. 3 MWSTV räume sie der Steuerpflichtigen daher eine Nachfrist von drei Tagen ab Erhalt dieses Schreibens ein, um die Abrechnung für das 1. Quartal 1999 ausgefüllt und unterschrieben nachzureichen. Bei unbenutztem Ablauf dieser Nachfrist werde sie gemäss Art. 52 Abs. 4 MWSTV auf Grund der Akten entscheiden. Nachdem die ausstehende Abrechnung innert der Nachfrist nicht eingegangen war, wies die ESTV die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 29. November 1999 kostenfällig ab und bestätigte ihre Steuerforderung für die Steuerperioden 3. Quartal 1998 bis 1. Quartal 1999 gemäss EA von Fr. 20 000.- zuzüglich 5% Verzugszins seit 1. März 1999 (mittlerer Verfall). Sie behielt sich ferner vor, ihre Forderung auf Grund einer Kontrolle zu berichtigen.

Zur Begründung ihres Einspracheentscheides hielt sie im Wesentlichen fest, dass die X AG ihren Pflichten trotz Mahnungen nicht nachgekommen sei. Sie habe zwar die Abrechnungen für das 3. und 4. Quartal 1998, nicht jedoch diejenige für das 1. Quartal

1999 eingereicht, und zwar auch nicht innert der angesetzten Nachfrist. Daher sei androhungsgemäss auf Grund der Akten zu entscheiden und die Einsprache abzuweisen. Am 29. November 1999 ging die Abrechnung der X AG für das 1. Quartal 1999, welche eine Steuerschuld gegenüber der ESTV von Fr. 3 301.10 auswies, bei der Verwaltung ein. Mit Schreiben vom 3. Dezember 1999 teilte die ESTV der Steuerpflichtigen mit, dass sie auf eine Weiterleitung ihrer Abrechnung an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) verzichte, da diese entschieden habe, sie falle einen Nichteintretensentscheid, wenn ein Steuerpflichtiger innert der Beschwerdefrist bloss die ausstehenden Abrechnungen einreiche. Sie sende ihr daher die Abrechnung für das 1. Quartal 1999 zurück. Die X AG habe die Möglichkeit, innerhalb der Rechtsmittelfrist den Einspracheentscheid vom 29. November 1999 mit Beschwerde an die SRK weiterzuziehen, dies unter Beilage der Abrechnung für das 1. Quartal 1999.

D. Mit Eingabe vom 22. Dezember 1999 erhebt die X AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 29. November 1999 Beschwerde bei der SRK. Sie beantragt sinngemäss, die von ihr geschuldete Steuer für die in Frage stehenden Steuerperioden sei auf die in der beiliegenden Abrechnung für das 1. Quartal 1999 und den bereits am 1. Oktober 1999 der ESTV eingereichten Abrechnungen für das 3. und 4. Quartal 1998 deklarierten Beträge herabzusetzen. Zur Begründung dieses Begehrens führt sie im Wesentlichen aus, die ihr durch die ESTV angesetzte Nachfrist von nur 3 Tagen zur Nachreichung der Abrechnung für das 1. Quartal 1999 habe sie leider nicht einhalten können, weil ihre Sekretärin gesundheitliche Probleme gehabt habe und die Unterlagen bei ihrem Treuhänder zuerst hätten einverlangt werden müssen. Am 26. November 1999 habe sie jedoch auch die letzte der in Frage stehenden Quartalsabrechnungen eingereicht. Sie habe sich mit allen Mitteln bemüht, stets korrekt zu sein. Infolge verschiedener Probleme sei es in den letzten Monaten zu (geschäftlichen) Turbulenzen gekommen.

In ihrer Vernehmlassung vom 7. Februar 2000 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei insoweit gutzuheissen, als Ziff. 2 des Dispositivs des Einspracheentscheides auf Fr. 7 718.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins seit 1. März 1999 herabzusetzen sei, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Zur Begründung dieses Antrages hält sie im Wesentlichen fest, die Abrechnung für das 1. Quartal 1999 der Beschwerdeführerin sei erst nach Ablauf der angesetzten Nachfrist eingereicht worden, was die Beschwerdeführerin denn auch nicht bestreite. Daher habe sie die beiden anderen Abrechnungen im Einspracheentscheid zu Recht nicht berücksichtigt. Um Missbräuche zu verhindern, korrigiere sie ihre Schätzungen nur dann, wenn sämtliche in Frage stehenden Abrechnungen bei ihr eintreffen würden. Ansonsten könnten Steuerpflichtige nur gerade diejenigen Abrechnungen nachreichen, die verglichen mit der Schätzung zu ihren Gunsten ausfallen würden. Die Einsprache sei folglich zu Recht abgewiesen worden. Da die Beschwerdeführerin nun vor der SRK auch die Abrechnung für das 1. Quartal 1999 vorlege und die Abrechnungen für das 3. und 4. Quartal 1998 sich bereits bei den amtlichen Akten befinden würden, könne die mit EA vom 22. Juni 1999

festgelegte Mehrwertsteuerschuld entsprechend korrigiert werden. Es werde daher beantragt, die geschuldete und noch zu bezahlende Steuer für die in Frage stehenden Steuerperioden auf den in den eingereichten Abrechnungen deklarierten Betrag von Fr. 7 718.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins seit 1. März 1999 (mittlerer Verfall) herabzusetzen, unter Vorbehalt einer Kontrolle an Ort und Stelle. Weil die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten sowie die Kosten für den ersten Entscheid und den Einspracheentscheid durch Verletzung der ihr obliegenden Abrechnungs- und Zahlungspflichten verursacht habe, seien ihr diese unabhängig von internen administrativen Problemen in vollem Umfang aufzuerlegen.

Aus den Erwägungen:

1. (Formelles)
2. (Verfassungsgrundlage, vgl. VPB 65.23 E. 2)
3. (Grundsätze der Ermessenseinschätzung, vgl. VPB 64.83 E. 3)

4.a. Damit eine Eingabe als rechtsgültige Einsprache oder Beschwerde entgegen genommen werden kann, müssen verschiedene formelle Voraussetzungen erfüllt sein. Das Rechtsmittel hat die Begehren (Anträge), deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Einsprechers bzw. Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten (Art. 52 Abs. 2 MWSTV; Art. 52 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021). Im Begehren muss der Einsprecher bzw. Beschwerdeführer angeben, ob er die Aufhebung oder die Abänderung der angefochtenen Verfügung beantragt und inwiefern der Entscheid gegebenenfalls abgeändert werden soll. Aus der Begründung muss sodann hervorgehen, weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird und welche tatsächlichen oder rechtlichen Erwägungen der Vorinstanz inwiefern unrichtig oder nicht stichhaltig sein sollen. Die Begründung muss nicht zutreffen, sie muss aber sachbezogen sein und auf einen zulässigen Beschwerdegrund schliessen lassen (André Moser / Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 76 ff. Rz. 2.84 ff.). Genügt ein Rechtsmittel den Anforderungen gemäss Art. 52 Abs. 2

MWSTV bzw. Art. 52 Abs. 1 VwVG nicht oder lassen die Begehren oder deren Begründung die nötige Klarheit vermissen, ist eine Nachfrist zur Behebung des Mangels anzusetzen (Art. 52 Abs. 3 MWSTV; Art. 52 Abs. 2 VwVG). Diese muss nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kurz bemessen werden, um allfälligen Missbräuchen vorzubeugen. Die obere Grenze sollte drei Tage nicht überschreiten, denn die Nachfrist soll nicht dazu dienen, die Einsprache- bzw. Beschwerdefrist beliebig zu verlängern (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 434 E. 3b/cc, ASA 60 S. 366 E. 2c; BGE 112 Ib 636 f. E. 2c; VPB 61.20 E. 5a und VPB 60.81 E. 2a; Moser, a.a.O., S. 80 Rz. 2.96). Die Nachfristansetzung ist mit der Androhung zu verbinden, nach unbenutztem Fristablauf werde auf Grund der Akten entschieden bzw. - sofern Antrag, Begründung, Unterschrift oder Vollmacht fehlen - auf das Rechtsmittel nicht eingetreten (Art. 52 Abs. 4 MWSTV; Art. 52 Abs. 3 VwVG). Ein Nichteintretensentscheid darf nur gefällt werden, wenn diese Rechtsfolge zuvor dem Einsprecher bzw. Beschwerdeführer - zusammen mit der Nachfristansetzung - auch wirklich ausdrücklich angedroht worden ist und die Nachfrist unbenutzt abgelaufen ist (Entscheid der SRK vom 18. März

1999 in Sachen R., [SRK 1997-095], E. 2d). Auf die Ansetzung einer Nachfrist ist allerdings dann zu verzichten, wenn die Eingabe überhaupt nicht erkennen lässt, dass eine individualisierte Person als Einsprecherin bzw. Beschwerdeführerin auftreten will und die Änderung einer sie betreffenden und mittels Verfügung geschaffenen Rechtslage anstrebt (BGE 117 Ia 131 E. 5c, BGE 112 Ib 636 E. 2b; ASA 60 S. 366 E. 2b; Alfred Kölz / Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 217 f. 159 Rz. 606 ff.; vgl. auch Xavier Oberson, Le contentieux fiscal, in: Procédures en droit fiscal, Bern 1997, S. 151). In diesem Falle ist die Regelung gemäss Art. 52 Abs. 3 und 4 MWSTV bzw. Art. 52 Abs. 2 und 3 VwVG gar nicht anwendbar und es ist ohne weiteres ein Nichteintretensentscheid zu fällen.

b. Richtet sich die Einsprache bzw. Beschwerde gegen eine ermessensweise erfolgte Veranlagung infolge Verletzung der Abrechnungspflicht, muss der Steuerpflichtige zusammen mit dem Rechtsmittel die vollständig ausgefüllten Abrechnungen, Formulare und Beweismittel miteinreichen oder sonst in der Begründung ausführlich begründen und beweisen, weshalb die von der ESTV zu Grunde gelegten Zahlen nicht der Realität entsprechen können. Es genügt nicht, einzig zu erklären, die Buchhaltung

haben nicht erstellt werden können oder die Schätzung sei zu hoch. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist vielmehr eine ausführliche Begründung erforderlich, die sich eingehend mit der Höhe der Steuerforderung auseinandersetzt und die Schätzung der Verwaltung klar widerlegt (ASA 68 S. 435 f. E. 3d; vgl. auch die Entscheide der SRK vom 8. April 1999 in Sachen Ch. [SRK 1999-015 und 020], Ziff. 16 und vom 16. April 1999 in Sachen C. [SRK 1998-001], E. 3b). Das Vorliegen einer Begründung, welche diesen Anforderungen genügt, ist Eintretensvoraussetzung. Bei deren Fehlen hat die ESTV dem Einsprecher daher gemäss Art. 52 Abs. 3 MWSTV eine Nachfrist anzusetzen, mit der Androhung, nach unbenutztem Fristablauf werde auf das Rechtsmittel nicht

eingetreten. Ein allfälliger Nichteintretensentscheid der ESTV kann nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zwar darauf hin überprüft werden, ob er zu Recht ergangen ist (BGE 118 Ib 390 f. E. 2b/bb, BGE 104 Ib 317 E. 3a, mit weiteren Hinweisen). Allerdings kann in einer Beschwerde gegen einen Nichteintretensentscheid nur geltend gemacht werden, die Vorinstanz habe zu Unrecht das Bestehen der Eintretensvoraussetzungen verneint. Damit wird das Anfechtungsobjekt auf die Eintretensfrage beschränkt (Moser, a.a.O., S. 62 Rz. 2.63).

c. Behandelt die ESTV aus irgendeinem Grunde eine Einsprache gegen einen zur Bestätigung einer internen Schätzung getroffenen Entscheid materiell, obwohl ihr die Abrechnungen nicht rechtzeitig nachgereicht worden sind, so kann der Steuerpflichtige im Beschwerdeverfahren die vorgenommene Schätzung der Ausgangsumsatzsteuer als solche bestreiten und er hat gegebenenfalls die Möglichkeit, die erforderlichen Beweismittel einzureichen, um die Unrichtigkeit der durch die Verwaltung vorgenommenen Schätzung nachzuweisen. Auch für das Verfahren vor der SRK gilt allerdings, dass auf die Beschwerde nur eingetreten werden kann, wenn der Beschwerdeführer spätestens innert einer allfälligen, ihm angesetzten Nachfrist die Quartalsabrechnungen für den Gegenstand der Schätzung bildenden Zeitraum nachgereicht hat bzw. sonst in der Begründung ausführlich dargelegt und bewiesen hat, weshalb die von der ESTV zu Grunde gelegten Zahlen nicht der Realität entsprechen können (ASA 68 S. 435 f. E. 3d). Es obliegt dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen, wenn - wie dies bei einer Verletzung der Pflicht zur Einreichung der Quartalsabrechnungen grundsätzlich der Fall ist (vgl. E. 3b hievore) - die

Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt sind (vgl. ASA 61 S. 819 E. 3a, ASA 58 S. 384 E. 3a, ASA 50 S. 433 f. E. 2a und 2c; BGE 105 Ib 186 E. 4c). Erst wenn der Steuerpflichtige nachweist, 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; Entscheid der SRK vom 21. Juni 1999 in Sachen S. [SRK 1998-138], E. 4c). Die SRK kann zwar 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 auch die Unangemessenheit (Art. 49 Bst. c VwVG). Die SRK auferlegt sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen allerdings 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 (das heisst vor der auf den 1. Januar 1994 erfolgten Einsetzung der SRK als zusätzliche Beschwerdeinstanz) beim Bundesgericht (VPB 63.27 E. 5c; Entscheid der SRK vom 9. Oktober 1996 in Sachen V. betreffend Warenumsatzsteuer [SRK 1995-030], E. 3e).

5.a. Mit Urteil vom 13. Oktober 1998 (ASA 68 S. 429 ff.) hat das Bundesgericht die (hinsichtlich der Begründung) an eine gültige Einsprache gegen einen Entscheid betreffend eine interne Schätzung wegen Nichteinreichens von Quartalsabrechnungen zu stellenden Anforderungen präzisiert (vgl. E. 4b hievore). Obwohl die ESTV auf Einsprachen, welche diesen Anforderungen nicht genügen, in der Regel - nach erfolgloser Nachfristansetzung, verbunden mit der ausdrücklichen Androhung dieses Verfahrensausgangs - nicht eintritt, scheint es, dass die Verwaltung sich nicht immer konsequent an diese Vorgehensweise hält. So hat sie die Einsprachen der an einer steuerpflichtigen einfachen Gesellschaft Beteiligten mit Entscheiden vom 29. Oktober 1998 materiell behandelt, obwohl diese die ausstehenden Quartalsabrechnungen nicht eingereicht hatten. Allerdings bezogen sich die entsprechenden Entscheide auch auf weitere Steuerperioden, für welche die Quartalsabrechnungen vorlagen. Ferner machten die Einsprecher in erster Linie geltend, sie hätten nie eine einfache Gesellschaft mit der von der ESTV angeführten Bezeichnung betrieben (vgl. Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000 in Sachen K., N. und E. [SRK 1998-175, 176 und 180], Sachverhalt/Bst. B

[9]). Auch einem Steuerpflichtigen, welcher in der Einsprache - ohne dies jedoch zu belegen - behauptet hat, er habe die fragliche Quartalsabrechnung bereits eingereicht, hat die Verwaltung lediglich einen Entscheid auf Grund der Akten für den Fall angedroht, dass er innert der ihm angesetzten Nachfrist weder den Nachweis für die fristgerechte Einreichung der Abrechnung erbringe noch die Abrechnung selbst nachreiche. Nach unbenutztem Ablauf der Nachfrist ist sie dann auf die Einsprache zwar eingetreten, hat diese jedoch mit Entscheid vom 2. September 1999 abgewiesen und ihre Schätzung bestätigt (vgl. Entscheid der SRK vom 4. Februar 2000 in Sachen F. [SRK 1999-128], Sachverhalt/Bst. B).

b. In casu bezieht sich die Schätzung der ESTV gemäss EA Nr. 930025 vom 22. Juni 1999 nicht bloss auf eine, sondern auf insgesamt drei Steuerperioden. Die Abrechnungen für das 3. und 4. Quartal 1998 hat die Beschwerdeführerin der ESTV nachgereicht. Weil hingegen diejenige für das 1. Quartal 1999 noch ausstehend gewesen ist, hat die ESTV der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 2. November 1999 eine Nachfrist zur Verbesserung ihrer Einsprache angesetzt und ihr mitgeteilt, dass sie ohne die noch fehlende Abrechnung keine Korrektur der Steuerschuld gemäss Schätzung und angefochtenem Entscheid vornehmen könne; nach unbenutztem Ablauf der Nachfrist werde sie auf Grund der Akten entscheiden. Die ESTV hält dazu in ihrer Vernehmlassung vom 7. Februar 2000 fest, sie korrigiere ihre Schätzungen nur dann, wenn sämtliche die Schätzung betreffenden Abrechnungen rechtzeitig bei ihr eintreffen würden. Ansonsten könnten die Steuerpflichtigen nur gerade diejenigen Abrechnungen einreichen, welche verglichen mit der Schätzung zu ihren Gunsten ausfallen würden. Andererseits verzichtet die ESTV offenbar in Fällen, wo sich eine Schätzung über mehrere Perioden erstreckt und die entsprechenden Abrechnungen nur zum Teil nachgereicht werden,

darauf, für den Fall des unbenutzten Ablaufs der angesetzten Nachfrist einen Nichteintretensentscheid anzudrohen. Unterbleibt die fristgerechte Verbesserung der Einsprache, so wird in der Folge auf Grund der Akten entschieden, was regelmässig die Abweisung der Einsprache nach sich zieht. Der betroffene Steuerpflichtige hat dann noch die Möglichkeit, im Verfahren vor der SRK eine Korrektur der Schätzung zu erreichen, sofern er die ausstehenden Abrechnungen nachreicht bzw. sich in seiner Beschwerdebegründung eingehend mit der Höhe der Steuerforderung auseinandersetzt und die Schätzung der Verwaltung klar widerlegt. Die ESTV hat indessen auch schon eine teilweise Korrektur der Schätzung vorgenommen, obwohl sich diese über zwei Abrechnungsperioden erstreckt hat und nur eine Abrechnung vor Ablauf der angesetzten Nachfrist eingereicht worden ist. Sie hat zu diesem Zweck den gesamten geschätzten Steuerbetrag (Fr. 28 000.-) gleichmässig auf die beiden Abrechnungsperioden aufgeteilt (je Fr. 14 000.-) und dann im Einspracheentscheid (vom 24. Februar 2000) den einen Teilbetrag entsprechend der nachgereichten Abrechnung reduziert, den andern jedoch in der ursprünglichen Höhe bestätigt und die Einsprache insoweit abgewiesen (vgl.

Entscheid der SRK vom 26. September 2000 in Sachen C. SA [SRK 2000-038], Sachverhalt/Bst. C).

c. Für die Praxis der ESTV, im Falle einer mehrere Steuerperioden betreffenden internen Schätzung im Einspracheverfahren nur dann eine Korrektur vorzunehmen, wenn sämtliche ausstehenden Abrechnungen eingereicht worden sind, die Einsprache aber trotzdem materiell zu behandeln, wenn nur einzelne Deklarationen fehlen, spricht zwar insbesondere das von der ESTV angeführte Argument der Missbrauchsverhinderung. Dennoch vermag diese Praxis nicht in jeder Hinsicht zu befriedigen, kann sie doch namentlich Ungleichbehandlungen von Steuerpflichtigen zur Folge haben. Zwar ist nicht zu beanstanden, dass die ESTV aus verwaltungswirtschaftlichen Gründen Schätzungen für mehrere Abrechnungsperioden gleichzeitig vornimmt. Dennoch handelt es sich im Grunde genommen jeweils um verschiedene Forderungen für die einzelnen Steuerperioden. Es ist bis zu einem gewissen Grad zufällig und vor allem durch praktische Gesichtspunkte bedingt, ob eine Schätzung für mehrere Perioden gleichzeitig oder aber je einzeln erfolgt. Kommt ein Steuerpflichtiger beispielsweise seiner Abrechnungspflicht für das 2. Quartal eines Jahres nach, nicht jedoch für das 1. Quartal und das 3. Quartal, so wird für die zuletzt genannten Perioden in der Regel je einzeln eine interne Schätzung vorgenommen werden. Reicht der Steuerpflichtige dann im Einspracheverfahren nur die Abrechnung für das 1. Quartal rechtzeitig nach, so wird die entsprechende Schätzung korrigiert werden, in Bezug auf das 3. Quartal jedoch auf die Einsprache nicht eingetreten werden. Nimmt die ESTV dagegen im Falle eines anderen Steuerpflichtigen, welcher die Abrechnungspflicht für das 1. und 2. Quartal nicht erfüllt hat, eine Schätzung für beide Perioden zusammen vor und wird nur die Abrechnung für das 1. Quartal innert der im Einspracheverfahren angesetzten Nachfrist eingereicht, so ist nach der Praxis der ESTV eine Korrektur überhaupt ausgeschlossen. Allerdings wird der Betroffene - da die ESTV auf Grund der Akten entscheidet und die Einsprache abweist, nicht aber einen Nichteintretensentscheid fällt - die Möglichkeit haben, seine Abrechnung für das 2. Quartal noch im Beschwerdeverfahren vor der SRK nachzureichen und so eine Korrektur für beide Perioden zu erreichen, dies im Gegensatz zum vorerwähnten Steuerpflichtigen mit zwei separaten Schätzungen, bei dem - sofern der Nichteintretensentscheid zu Recht ergangen ist - keine Korrektur der Schätzung für das 3. Quartal mehr erfolgen kann.

Nach Auffassung der SRK ist die unterschiedliche Behandlung dieser zwei Fälle nicht durch entsprechende Unterschiede in den zu Grunde liegenden tatsächlichen Verhältnissen gerechtfertigt. Als richtig erachtet sie daher die Lösung gemäss Einspracheentscheid der ESTV vom 24. Februar 2000 in Sachen C. SA (vgl. E. a hievor), wonach der geschätzte Steuerbetrag - mangels anderweitiger Festlegung im Rahmen der internen Schätzung - gleichmässig auf die verschiedenen Perioden aufgeteilt wird und für den Zeitraum, für welchen die Abrechnungen vorliegen, eine Korrektur erfolgt. In Bezug auf diejenigen Steuerperioden, für welche die Abrechnungen trotz Nachfristansetzung im Einspracheverfahren nicht eingereicht werden, müsste allerdings dann konsequenterweise - insbesondere auch im Interesse der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen - ein Nichteintretensentscheid ausgefällt werden, so wie dies auch im Falle von Einzelschätzungen für die betreffenden Perioden geschehen würde.

6. Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin der ESTV zwar die Abrechnungen für das 3. Quartal und 4. Quartal 1998 rechtzeitig nachgereicht, nicht jedoch diejenige für das 1. Quartal 1999. Daraufhin hat die ESTV im Einspracheentscheid vom 29. November 1999 ihre Schätzung für die drei Steuerperioden im Gesamtbetrag von Fr. 20 000.- zuzüglich 5% Verzugszins ab 1. März 1999 vollumfänglich bestätigt, nach vorgängiger Androhung, dass sie nach unbenutztem Ablauf der angesetzten Nachfrist auf Grund der Akten entscheiden werde. Nachdem die Beschwerdeführerin die Abrechnung für das 1. Quartal 1999 im Beschwerdeverfahren rechtzeitig nachgereicht hat, beantragt die Verwaltung nunmehr in ihrer Vernehmlassung die Korrektur der Schätzung und die Herabsetzung der Steuerschuld für die in Frage stehenden Steuerperioden auf den von der Beschwerdeführerin selbst deklarierten Betrag von insgesamt Fr. 7 718.- (zuzüglich Verzugszins). Entsprechend den vorstehenden Ausführungen (E. 5b hievor) hätte indessen der geschätzte Steuerbetrag auf die drei Steuerperioden aufgeteilt (je 1/3 von Fr. 20 000.-) und bereits im Einspracheverfahren eine Korrektur für das 3. und 4. Quartal 1998 vorgenommen werden müssen. In Bezug auf das 1. Quartal 1999 dagegen wäre auf die Einsprache nicht einzutreten gewesen.

Es stellt sich unter diesen Umständen die Frage, ob allenfalls eine Rückweisung an die Vorinstanz zur Ausfällung eines Nichteintretensentscheides betreffend das 1. Quartal 1999 erfolgen müsste, was für die Beschwerdeführerin mit einer reformatio in peius verbunden wäre. Dies fällt jedoch bereits deshalb nicht in Betracht, weil auf eine Einsprache nur dann nicht eingetreten werden darf, wenn vorgängig dieser Verfahrensausgang für den Fall, dass innert angesetzter Nachfrist keine Verbesserung der Einsprache erfolgt, ausdrücklich angedroht worden ist (vgl. E. 4a hievor). Da dies unterblieben ist und im jetzigen Zeitpunkt - die in Frage stehende Abrechnung ist in der Zwischenzeit nachgereicht worden - auch nicht mehr nachgeholt werden könnte, ist die Beschwerde gestützt auf den übereinstimmenden Antrag der Beschwerdeführerin und der ESTV gutzuheissen, die Schätzung gemäss EA vom 22. Juni 1999 durch die Selbstdeklaration der Steuerpflichtigen zu ersetzen und die für die in Frage stehenden Steuerperioden geschuldete Mehrwertsteuer auf den sich aus den nachgereichten Abrechnungen ergebenden Betrag von insgesamt Fr. 7 718.- (3. Quartal 1998: Fr. 3 208.45; 4. Quartal 1998: Fr. 1 208.45; 1. Quartal 1999: Fr. 3 301.10) festzusetzen, zumal die deklarierte Steuerschuld auf Grund der Aktenlage als glaubwürdig erscheint. Die geschuldete Mehrwertsteuer ist vom 1. März 1999 (mittlerer Verfall; vgl. EA) an zu 5% zu verzinsen (Art. 38 MWSTV und Art. 1 Abs. 1 der Ausführungsverordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes über die Verzinsung vom 14. Dezember 1994, AS 1994 3170). Überdies ist die Aufhebung des Rechtsvorschlages in der gegen die Beschwerdeführerin angehobenen Betreibung in diesem Umfang zu bestätigen (vgl. Art. 57 Abs. 3 MWSTV). Allerdings wird die ESTV allfälligen in der Zwischenzeit geleisteten Zahlungen der Beschwerdeführerin Rechnung zu tragen haben.

7a. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde gutzuheissen. Gemäss Art. 56 Abs. 3 MWSTV können die Verfahrenskosten auch einem teilweise oder ganz obsiegenden Einsprecher auferlegt werden, wenn er das Verfahren unnötigerweise verursacht hat, indem er zum Beispiel Beweismittel erst mit der Einsprache eingereicht hat, die er längst zuvor hätte unterbreiten können (vgl. ASA 50 S. 432 E. 1b; VPB 63.94 E. 6 und VPB 63.80 E. 2c; Entscheide der SRK in Sachen S. vom 5. Juli 1999 [SRK 1998-145], E. 2 und in Sachen H. vom 19. Februar 1998 [SRK 1997-045], E. 2b; betreffend Warenumsatzsteuer vgl. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 340 Rz. 852). Reicht ein Steuerpflichtiger seine Mehrwertsteuerabrechnungen erst im Beschwerdeverfahren vor der SRK ein und beantragt er die Herabsetzung der ergangenen Ermessenseinschätzung auf den Betrag der Selbstdeklaration, ist - wie gesehen - seine Beschwerde gutzuheissen, sofern die ESTV keinen Nichteintretensentscheid gefällt hat und sich die Selbstdeklaration als glaubwürdig erweist. Trotz Gutheissung der Beschwerde sind in derartigen Fällen jedoch die Kosten der vorinstanzlichen Verfahren der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Diese Kostenregelung wird indessen nicht mehr mit der Abweisung der Begehren begründet, sondern mit dem Umstand, dass das Verfahren durch die verspätete Einreichung der Mehrwertsteuerabrechnungen unnötigerweise verursacht worden ist (so genannte Motivsubstitution;

Art. 56 Abs. 3 MWSTV; vgl. auch VPB 63.80 E. 4c und VPB 62.46 E. 3, mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000 in Sachen K., N. und E. [SRK 1998-175, 176 und 180], E. 5a[10]). Die Beschwerdeführerin ist deshalb zur Bezahlung der ihr von der Vorinstanz auferlegten Verfahrenskosten zu verurteilen, hat sie doch das Verfahren mit der verspäteten Einreichung der

Mehrwertsteuerabrechnungen (teilweise im Einsprache- und teilweise sogar erst im Beschwerdeverfahren) durch eigenes Verschulden unnötigerweise verursacht (Art. 56 Abs. 3 MWSTV).

b. Gemäss Art. 63 Abs. 3 VwVG dürfen einer obsiegenden Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens auferlegt werden, sofern sie diese durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Dieses Vorgehen rechtfertigt sich in Fällen, in denen eine Beschwerde auf Grund von erstmals eingereichten Abrechnungen gutgeheissen wird. Denn als unnötigerweise verursacht gilt - wie bereits gesehen - ein Verfahren insbesondere dann, wenn eine Beschwerdeführerin ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und beispielsweise ein Beweismittel zu spät eingereicht hat oder der Pflicht zur fristgerechten Einreichung von Abrechnungen nicht nachgekommen ist (vgl. VPB 63.80 E. 4c; Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000 in Sachen K., N. und E. [SRK 1998-175, 176 und 180], E. 5b[11]).

Um einen solchen Fall handelt es sich vorliegend, wäre die Beschwerdeführerin doch verpflichtet gewesen, die Abrechnung für das 1. Quartal 1999 innert 60 Tagen nach Ablauf der Steuerperiode einzureichen (Art. 37 MWSTV). Sie hat dies jedoch unbestrittenermassen erst mit Eingabe vom 26. November 1999 an die ESTV bzw. - nach Rücksendung der Abrechnung an die Beschwerdeführerin durch die Verwaltung, weil der Einspracheentscheid bereits ergangen war - mit der Beschwerde vom 22. Dezember 1999 an die SRK getan. Damit hat sie das Beschwerdeverfahren vor der SRK unnötigerweise und aus eigenem Verschulden verursacht. Es rechtfertigt sich deshalb, ihr die Verfahrenskosten vor der SRK, bestehend aus einer Spruch- und einer Schreibgebühr, in Anwendung von Art. 63 Abs. 3 VwVG aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969, SR 172.041.0). Da die Beschwerde auf Grund der nachträglichen Einreichung der Abrechnung mit geringerem als ursprünglich geschätztem Aufwand erledigt werden konnte, sind die Verfahrenskosten auf Fr. 1 000.- (Spruch- und Schreibgebühren) festzusetzen.

c. (...)

[9] Veröffentlicht in VPB 64.83 S. 931 f.

[10] Veröffentlicht in VPB 64.83 S. 934 f.

[11] Veröffentlicht in VPB 64.83 S. 935 f.

Dokumente der SRK