

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 30. September 2002 in Sachen G. & P. AG [SRK 2002-052])

Mehrwertsteuer. Interne Schätzung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) über mehrere Steuerperioden. Beschwerdebegründung.

Art. 48 und Art. 38 Abs. 2 MWSTV.

- Anforderungen an die Beschwerdebegründung gegen eine interne Schätzung der ESTV; Bestätigung der Rechtsprechung. Demnach ist die vollständig ausgefüllte und unterzeichnete Mehrwertsteuerabrechnung einzureichen oder eine ausführliche Begründung erforderlich, die sich mit der Höhe der Steuerforderung auseinandersetzt und die Schätzung der ESTV widerlegt (E. 1b/aa und bb).

- Schätzung der ESTV über mehrere Steuerperioden. Bestätigung der Rechtsprechung der Steuerrekurskommission, wonach der geschätzte Steuerbetrag auf die verschiedenen Perioden aufgeteilt wird und für den Zeitraum, für den die Abrechnungen vorliegen, eine Korrektur erfolgt (E. 4b und c).

Taxe sur la valeur ajoutée. Estimation interne de l'Administration fédérale des contributions (AFC) portant sur plusieurs périodes fiscales. Motivation du recours.

Art. 48 et art. 38 al. 2 OTVA.

- Exigences quant à la motivation d'un recours contre une estimation interne de l'AFC; confirmation de la jurisprudence. Ainsi, le décompte intégralement rempli et signé ou une motivation détaillée doivent nécessairement être remis, motivation qui justifie le montant de la créance d'impôt et qui réfute l'estimation de l'AFC (consid. 1b/aa et bb).

- Estimation de l'AFC portant sur plusieurs périodes fiscales. Confirmation de la jurisprudence de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, selon laquelle le montant de l'impôt estimé est divisé entre les différentes périodes et est corrigé en ce qui concerne le laps de temps, pour lequel les décomptes existent (consid. 4b et c).

Imposta sul valore aggiunto. Stima interna dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) concernente più periodi fiscali. Motivazione del ricorso.

Art. 48 e art. 38 cpv. 2 OIVA.

- Esigenze poste alla motivazione del ricorso interposto contro una stima interna dell'AFC; conferma della giurisprudenza. È quindi necessario l'inoltro del calcolo completo e firmato dell'imposta preventiva oppure di una motivazione dettagliata che giustifica l'ammontare del credito fiscale e che contesta la stima dell'AFC (consid. 1b/aa e bb).

- Stima dell'AFC concernente più periodi fiscali. Conferma della giurisprudenza della Commissione di ricorso in materia di contribuzioni, secondo cui l'importo d'imposta stimato viene ripartito sui diversi periodi e viene corretto per il lasso di tempo per il quale sono stati presentati i conti (consid. 4b e c).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die G. & P. AG ist seit dem 1. Januar 1995 in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Weil die Steuerpflichtige die Abrechnungen für die Steuerperioden 2. Semester 2000 und 1. Semester 2001 (Zeitraum vom 1. Juli 2000 bis zum 30. Juni 2001) nicht einreichte, sah sich die ESTV gezwungen, die für diesen Zeitraum geschuldete Steuer ermessensweise festzusetzen. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 6. November 2001 machte die Verwaltung daher gegenüber der Steuerpflichtigen für die betreffenden Steuerperioden eine provisorische Steuerforderung von Fr. 47'000.- zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. Mai 2001 geltend. Zur Bestätigung ihrer Forderung erliess die ESTV in der Folge am 14. Februar 2002 einen förmlichen Entscheid.

B. Mit Eingabe vom 9. März 2002 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen den Entscheid vom 14. Februar 2002. Zur Begründung wurde im Wesentlichen geltend gemacht, eine das Jahresende überschneidende Schätzung über zwei Semester verstosse gegen das Gebot von Treu und Glauben und sei widerrechtlich. Mit Schreiben vom 18. März 2002 forderte die ESTV die Einsprecherin auf, ihre Eingabe zu verbessern, namentlich die Mehrwertsteuerabrechnung für das 1. Semester 2001 einzureichen.

C. Nachdem die Einsprecherin der Aufforderung nicht nachgekommen war, wies die ESTV die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 8. April 2002 kostenfällig ab und bestätigte ihre Steuerforderung für die Steuerperioden 2. Semester 2000 und 1. Semester 2001 von Fr. 47'000.- zuzüglich 5% Verzugszins seit 1. Juni 2001.

D. Mit Eingabe vom 29. April 2002 erhebt die G. & P. AG gegen den Einspracheentscheid vom 11. März 2002 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK). Sie hält an der Begründung gemäss Schreiben vom 9. März 2002 fest. Weiter müsse infolge EDV-Umstellung die gesamte Buchhaltung des Jahres 2001, welche gesamthaft in einem Jahresabschluss angegangen werde, aufgearbeitet werden. Da die Beschwerde den formellen Anforderungen nicht entsprochen hat, hat die SRK die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 8. Mai 2002 zur Verbesserung aufgefordert. Dieser Aufforderung ist die Beschwerdeführerin nicht nachgekommen.

Aus den Erwägungen:

1.a. (...)

b.aa. Damit eine Eingabe als rechtsgültige Beschwerde entgegengenommen werden kann, müssen verschiedene formelle Voraussetzungen erfüllt sein. Die Beschwerde hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten (Art. 52 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG], SR 172.021). Dem vorliegenden Verfahren liegt eine so genannte interne

Schätzung der ESTV zugrunde. Eine steuerpflichtige Person hat grundsätzlich zwei Möglichkeiten, um dagegen eine Beschwerde zu begründen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 13. Oktober 1998, publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 429 E. 3c/bb und 3d): Sie reicht zusammen mit ihrer Beschwerde eine vollständig ausgefüllte und unterzeichnete Mehrwertsteuerabrechnung für das betroffene Quartal ein, welche sich auf die Buchhaltung ihres Betriebes abstützt. Es besteht auch die Möglichkeit, die Höhe der internen Schätzung zu bestreiten. Die beschwerdeführende Person muss diesfalls ausführlich begründen und beweisen, weshalb die von der ESTV zugrunde gelegten Zahlen nicht der Realität entsprechen können. Es genügt nicht, einzig zu erklären, die Buchhaltung habe nicht erstellt werden können oder die Schätzung sei zu hoch. Vielmehr ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts eine ausführliche Begründung erforderlich, die sich eingehend mit der Höhe der Steuerforderung auseinandersetzt und die Schätzung der Verwaltung widerlegt.

bb. Der Eingabe vom 29. April 2002 lässt sich entnehmen, dass die Beschwerdeführerin mit dem Einspracheentscheid der ESTV vom 8. April 2002 nicht einverstanden ist. Es fehlen jedoch in Bezug auf das 1. Semester 2001 Rechtsbegehren wie auch die Mehrwertsteuerabrechnung bzw. eine Begründung im oben dargestellten Sinne. Es geht nicht an, einfach auf die Einsprache im vorinstanzlichen Verfahren zu verweisen. Namentlich ist es zudem nicht ausreichend, wenn die Beschwerdeführerin anführt, die gesamte Buchhaltung des Jahres 2001 müsse infolge einer EDV-Umstellung aufgearbeitet werden. Insgesamt genügt die Eingabe in Bezug auf das 1. Semester 2001 somit den formellen Anforderungen, die an eine Beschwerde gestellt werden, betreffend Rechtsbegehren und Begründung nicht. Die SRK gab der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 8. Mai 2002 Gelegenheit, die Beschwerde zu verbessern, das heisst entweder die vollständig ausgefüllte Mehrwertsteuerabrechnung vom 1. Semester 2001 einzureichen oder die Höhe der internen Schätzung in Bezug auf das 1. Semester 2001 zu bestreiten. Da innert Frist keine Verbesserung eingelangt ist, ist in Bezug auf das 1. Semester 2001 androhungsgemäss auf die Beschwerde vom 29. April 2002 nicht einzutreten (Art. 52 Abs. 3 VwVG).

cc. Weiter wird in der Beschwerde vom 29. April 2002 geltend gemacht, die ESTV verhalte sich rechtswidrig, indem sie für das 1. Semester 2001 keine provisorische Einschätzung vorgenommen und der Beschwerdeführerin nicht das Recht eingeräumt habe, für diese Steuerperiode die Abrechnung nachträglich einzureichen. Begründet wird diese Rüge vorab mit einer EDV-Umstellung im Betrieb der Beschwerdeführerin, wobei die gesamte Buchhaltung des Jahres 2001 aufzuarbeiten sei. Die Buchhaltung werde gesamthaft in einem Jahresabschluss angegangen. Im Übrigen beachte die ESTV nicht die Regelung des Obligationenrechts, Jahresabschlüsse zu erstellen, was auch in der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige zum Ausdruck komme. Mit anderen Worten wird insofern die Praxis der ESTV beanstandet, welche Schätzungen über zwei Semester, die das Jahresende überschneiden, vornimmt. Da in der Beschwerde die Rüge der angeblich rechtswidrigen Praxis der ESTV letztlich mit betrieblichen Ausführungen begründet worden ist und damit den genannten Anforderungen nicht zu genügen vermag, hat die SRK der Beschwerdeführerin in dieser Hinsicht ebenfalls die Gelegenheit gegeben, die Beschwerde zu verbessern. Da innert Frist auch diesbezüglich keine Verbesserung eingelangt ist, ist in Bezug auf die gerügte Praxis der ESTV androhungsgemäss aufgrund der Akten zu entscheiden (Art. 52 Abs. 3 VwVG), mithin diesbezüglich auf die Beschwerde einzutreten.

c. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde in erster Linie aufgrund von Umsätzen des Jahres 2000, das heisst des 2. Semesters 2000, zu beurteilen. Insofern kommt weiterhin die an sich aufgehobene Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) zur Anwendung (vgl. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG], SR 641.20). Soweit die zu behandelnde Rüge der angeblichen rechtswidrigen Praxis der ESTV Auswirkungen auf die Umsätze des 1. Semesters 2001 hat, ist diesbezüglich das Mehrwertsteuergesetz anzuwenden (Art. 94 Abs. 1 und 3 MWSTG).

2.a. (...)

b. Eine Schätzung durch die Verwaltung kann, wenn die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen, entweder nach vorangehender Kontrolle des Betriebes des Steuerpflichtigen (insbesondere der Geschäftsbücher; so genannte «externe Schätzung») oder ohne eine derartige Kontrolle vor Ort (so genannte «interne Schätzung») vorgenommen werden. Die interne Schätzung wird vor allem dann Anwendung finden, wenn der Steuerpflichtige seiner Aufzeichnungs- und Abrechnungspflicht nicht nachgekommen ist bzw. nicht einmal rudimentäre geschäftliche Aufzeichnungen vorweisen kann. Zur Durchsetzung der Zahlungen des Steuerpflichtigen muss die Verwaltung über ein Mittel verfügen, um den Steuerbetrag festzusetzen, wenn der Steuerpflichtige seiner Abrechnungspflicht nicht oder nur ungenügend nachkommt. Die Methode der internen Schätzung ist nicht zu beanstanden (vgl. die Entscheide der SRK vom 27. August 1998 in Sachen B. [SRK 1997-103] E. 2 d/aa und vom 16. April 1999 in Sachen C. [SRK 1998-001] E. 3b; vgl. auch VPB 63.27 E. 5).

3.a.-3.c. (...)

4.a. Mit Urteil vom 13. Oktober 1998 (ASA 68 S. 429) 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. 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.

b. Hier bezieht sich die Schätzung der ESTV gemäss EA vom 6. November 2001 nicht bloss auf eine, sondern auf zwei Steuerperioden. Die Abrechnung für das 2. Semester 2000 hat die Beschwerdeführerin der ESTV nachgereicht. Weil hingegen diejenige für das 1. Semester 2001 noch ausstehend gewesen ist, hat die ESTV der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 18. März 2002 eine Nachfrist zur Verbesserung ihrer Einsprache angesetzt und sie aufgefordert, die noch fehlende Abrechnung einzureichen; nach unbenutztem Ablauf der Nachfrist werde sie auf Grund der Akten entscheiden. Die ESTV hält dazu im angefochtenen Einspracheentscheid fest, die mit der Einsprache eingereichte Abrechnung über das 2. Semester 2000 genüge nicht, um die Schätzung, die die Abrechnungsperioden 2. Semester 2000 und 1. Semester 2001 betreffe, umzustossen. Mit anderen Worten korrigiert die ESTV eine Schätzung nur dann, wenn sämtliche die Schätzung betreffenden Abrechnungen rechtzeitig bei ihr eintreffen. Andererseits verzichtet die ESTV offenbar im Fall, 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 auseinander setzt 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 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, wobei die Einsprache aber trotzdem materiell behandelt wird, wenn nur einzelne Deklarationen fehlen, spricht zwar insbesondere das Argument der Missbrauchsverhinderung. Dennoch vermag diese Praxis, wie die SRK bereits erkannt hat (vgl. Entscheid der SRK vom 12. Dezember 2000, publiziert in VPB 65.85 E. 5c), 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 verwaltungsökonomischen 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, 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 (vgl. oben, E. 4b). 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 (vgl. VPB 65.85 E. 5c in fine).

5.a. Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin der ESTV zwar die Abrechnung für das 2. Semester 2000 mit der Einsprache nachgereicht, nicht jedoch diejenige für das 1. Semester 2001. Daraufhin hat die ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid ihre Schätzung für die zwei Steuerperioden im Gesamtbetrag von Fr. 47'000.- zuzüglich 5% Verzugszins ab 1. Juni 2001 vollumfänglich bestätigt, nach vorgängiger Androhung, dass sie nach unbenutztem Ablauf der angesetzten Nachfrist auf Grund der Akten entscheiden werde. Im Beschwerdeverfahren hat die Beschwerdeführerin die Abrechnung für das 1. Semester 2001 nicht nachgereicht. Die Verwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung die Abweisung der Beschwerde. Entsprechend den vorstehenden Ausführungen (E. 4b und c hiervor) hätte indessen der geschätzte Steuerbetrag auf die zwei Steuerperioden aufgeteilt (je $\frac{1}{2}$ von Fr. 47'000.-) und bereits im Einspracheverfahren eine Korrektur für das 2. Semester 2000 vorgenommen werden müssen. In Bezug auf das 1. Semester 2001 dagegen wäre auf die Einsprache nicht einzutreten gewesen.

b. Aufgrund der Aktenlage erscheint die deklarierte Steuerschuld für das 2. Semester 2000 in Höhe von Fr. 22'758.65 als glaubwürdig, zumal der Betrag als solcher von der ESTV weder im angefochtenen Einspracheentscheid noch in der Vernehmlassung zur vorliegenden Beschwerde bestritten wird. Unter diesen Umständen kann auf eine Rückweisung an die Vorinstanz zur Prüfung der Abrechnung für das 2. Semester 2000 verzichtet werden. Somit ist die Beschwerde insofern gutzuheissen, als mit ihr von der Beschwerdeführerin sinngemäss die Festsetzung der Mehrwertsteuerschuld für das 2. Semester 2000 gemäss der eingereichten Abrechnung verlangt wird. Soweit für das 1. Semester 2001 eine neue provisorische Schätzung begehrt wird, kann indes auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.

Demnach ist die Schätzung gemäss EA vom 6. November 2001 durch die Selbstdекlaration der Steuerpflichtigen teilweise zu ersetzen und die für die in Frage stehenden Steuerperioden geschuldete Mehrwertsteuer auf den sich aus der nachgereichten Abrechnung ergebenden Betrag von insgesamt Fr. 46'258.- (2. Semester 2000: Fr. 22'758.-; 1. Semester 2001: Fr. 23'500.-) festzusetzen; die geschuldete Mehrwertsteuer ist vom 1. Juni 2001 (mittlerer Verfall) an zu 5% zu verzinsen (Art. 38 MWSTV bzw. Art. 47 Abs. 2 MWSTG und Art. 1 Abs. 1 der Ausführungsverordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes vom 14. Dezember 1994 über die Verzinsung, 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 bzw. Art. 69 Abs. 3 MWSTG). Allerdings wird die ESTV allfälligen in der Zwischenzeit geleisteten Zahlungen der Beschwerdeführerin Rechnung zu tragen haben.

6. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist, teilweise gutzuheissen. (...)

Dokumente der SRK