

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 14. Juli 2003 in Sachen P. AG [SRK 2003-061])

Mehrwertsteuer. Selbstveranlagungsprinzip. Interne Schätzung. Keine Wiederherstellung der Frist.

Art. 46, Art. 47, Art. 60 MWSTG. Art. 24 Abs. 1 VwVG.

- Wesen des Selbstveranlagungsprinzips; Voraussetzungen für eine interne Schätzung; Abwehrmöglichkeiten des Steuerpflichtigen dagegen; Bestätigung der Rechtsprechung für das Mehrwertsteuergesetz (E. 2a-c).

- Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten, da die fehlende Abrechnung nicht eingereicht worden ist. In der Folge wurde diese verspätet eingereicht. Die für die Verspätung geltend gemachten Gründe sind als organisatorische Unzulänglichkeiten anzusehen, welche die versäumte Frist nicht wiederherzustellen vermögen (E. 3).

Taxe sur la valeur ajoutée. Principe de l'auto-taxation. Estimation interne. Aucune restitution de délai.

Art. 46, art. 47, art. 60 LTVA. Art. 24 al. 1 PA.

- Essence du principe de l'auto-taxation; conditions pour une estimation interne; moyens de défense de l'assujetti à son encontre, confirmation de jurisprudence au regard de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 2a-c).

- L'Administration fédérale des contributions n'est pas entrée en matière sur la réclamation à juste titre, puisque le décompte manquant n'a pas été remis. Ce dernier a été remis avec retard par la suite. Les raisons invoquées pour justifier le retard doivent être vues comme des insuffisances organisationnelles, lesquelles ne permettent pas la restitution du délai non respecté (consid. 3).

Imposta sul valore aggiunto. Principio dell'auto-tassazione. Stima interna. Nessuna restituzione del termine.

Art. 46, art. 47, art. 60 LIVA. Art. 24 cpv. 1 PA.

- Elementi essenziali del principio dell'auto-tassazione. Condizioni per una stima interna e relativi mezzi di difesa del contribuente; conferma della giurisprudenza per la legge sull'imposta sul valore aggiunto (consid. 2a-c).

- A giusto titolo l'Amministrazione federale delle contribuzioni non è entrata nel merito del reclamo, poiché non era stato consegnato il calcolo mancante. Tale calcolo è poi stato inoltrato in ritardo. I motivi invocati per il ritardo devono essere considerati come insufficienze organizzative che non permettono di restituire il termine che non è stato rispettato (consid. 3).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die P. AG ist seit dem 1. Januar 1995 als Mehrwertsteuerpflichtige im Register der Steuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Offenbar mit Ergänzungsabrechnung vom 20. August 2002 machte die ESTV für das 4. Quartal 2001 und das 1. Quartal 2002 eine Steuer von Fr. 55'000.- zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 16. April 2002 geltend. In der Folge setzte die ESTV diese Steuerschuld in Betreibung.

B. Mit Entscheid vom 6. November 2002 forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen für die Abrechnungsperioden 4. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002 (vom 1. Oktober 2001 bis 31. März 2002) Fr. 55'000.- Mehrwertsteuer nebst 5% Verzugszins seit dem 16. April 2002. Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerpflichtige am 5. Dezember 2002 Einsprache. Da diese Eingabe den formellen Anforderungen an eine Einsprache nicht vollständig genügte, setzte die ESTV der Einsprecherin mit Schreiben vom 7. Januar 2003 eine dreitägige Frist zur Verbesserung der Eingabe unter der Androhung, im Säumnisfall auf die Einsprache nicht einzutreten. Von der Steuerpflichtigen langte bei der ESTV innert Frist keine Verbesserung ein. Mit Eingabe vom 10. Februar 2003 reichte die Steuerpflichtige indes die Abrechnung für das 1. Quartal 2002 nach. Sie räumte u. a. ein, die von der ESTV angesetzte Nachfrist nicht eingehalten zu haben.

C. In ihrem Einspracheentscheid vom 11. Februar 2003 hiess die ESTV die Einsprache hinsichtlich des 4. Quartals 2001 gut. Die Einsprecherin habe für das 4. Quartal 2001 zu Recht Fr. 3'565.40 Mehrwertsteuer bezahlt und noch einen Verzugszins von 5% seit dem 16. April 2002 zu bezahlen. Hinsichtlich des 1. Quartals 2002 werde auf die Einsprache nicht eingetreten.

Mit Gutschriftanzeige vom 11. Februar 2003 schrieb die ESTV in Bezug auf das 4. Quartal 2001 der Steuerpflichtigen den Betrag von Fr. 23'934.60 gut. Mit Schreiben vom 19. Februar 2003 nahm die ESTV noch Stellung zur Eingabe der Steuerpflichtigen vom 10. Februar 2003.

D. Mit Eingabe vom 14. März 2003 führt die P. AG (Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 11. Februar 2003. Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides und Anerkennung der Abrechnung des 1. Quartals 2002. Die Steuerschuld sei auf den Betrag von Fr. 10'949.10 herabzusetzen, eventuell sei der Differenzbetrag von Fr. 16'550.90 auf künftige Abrechnungen gutzuschreiben.

E. In ihrer Vernehmlassung vom 6. Mai 2003 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Aus den Erwägungen:

1. (...)

2.a. Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG], SR 641.20; vgl. Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 f.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des

geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (Art. 60 MWSTG, Ermessenseinschätzung; vgl. Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2000, Rz. 1216 ff.). 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. Entscheide der SRK [zur Mehrwertsteuerverordnung] vom 18. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.80 E. 2a, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 3a; vgl. auch die Entscheide der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2).

b. Bei Vorliegen der entsprechenden 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»). Obwohl Art. 60 MWSTG keine Unterscheidung zwischen einer Schätzung mit einer vorhergehenden Kontrolle und einer Schätzung ohne vorgängige Kontrolle vornimmt, ist gegen die diesbezügliche Praxis der Verwaltung nichts einzuwenden (vgl. zur Mehrwertsteuerverordnung: Entscheid der SRK vom 25. August 1998, a.a.O., E. 4c; siehe zum Mehrwertsteuergesetz: Entscheid der SRK vom 24. April 2003 i.S.A. [SRK 2003-022], E. 2b). Bei der internen Schätzung handelt es sich nicht um eine definitive, sondern um eine provisorische Schätzung. Die interne Schätzung kann zu einer definitiven werden, wenn ein diese Schätzung bestätigender Entscheid in Rechtskraft erwächst, und die ESTV in der Folge auf eine Kontrolle im Betrieb bzw. der Geschäftsunterlagen des Steuerpflichtigen verzichtet.

c. Voraussetzung für die Anwendung des Verfahrens der internen Schätzung ist jeweils eine Verletzung des Selbstveranlagungsprinzips durch den Steuerpflichtigen. Ein derartiger Fall liegt insbesondere immer dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Abrechnung innert Frist nicht einreicht. Eine steuerpflichtige Person hat indes grundsätzlich zwei Möglichkeiten, um sich gegen eine Schätzung der ESTV zu wehren (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 13. Oktober 1998, publiziert in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 435, E. 3c/bb und 3d, 61 S. 532 E. 2b, 59 S. 562 E. 1; Entscheid der SRK vom 24. April 2003, a.a.O., E. 2c): Sie reicht zusammen mit ihrer Einsprache bzw. Beschwerde eine vollständig ausgefüllte und unterzeichnete Abrechnung ein, welche sich auf die Buchhaltung ihres Betriebes abstützt. Sämtliche Positionen müssen wahrheitsgemäss ausgefüllt sein, so dass die sich ergebende Steuerzahllast begründet ist (vgl. auch den Entscheid der SRK vom 25. August 1998, a.a.O., E. 5c/bb). Es besteht auch die Möglichkeit, die Höhe der Schätzung zu bestreiten. Dabei ist eine ausführliche Begründung erforderlich, inwiefern die Steuerforderung tiefer sein soll als von der ESTV geschätzt.

d. Ein weiterer Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips ist die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Ablieferung der geschuldeten Steuerbeträge an die Verwaltung. Der Steuerpflichtige ist auch in diesem Fall verpflichtet, ohne ein vorheriges Tätigwerden bzw. eine Mitwirkung der ESTV (durch Zusendung von Formularen, Aufforderung zur Zahlung, usw.) die geschuldete Steuer zu bezahlen, wobei die Pflicht zur Entrichtung dieser Beträge unabhängig von der Vornahme der Abrechnung der Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 46 MWSTG besteht (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, veröffentlicht in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 12/1998 S. 1473 f. E. 3c, mit Hinweisen).

e. Die Verzinsungspflicht für verspätet geleistete Mehrwertsteuerzahlungen hängt nach der Vorschrift von Art. 47 Abs. 2 MWSTG weder von einer Mahnung noch von einem Verschulden seitens des Steuerpflichtigen ab. Die Verzugszinssätze werden gemäss Art. 90 Abs. 3 Bst. b MWSTG durch das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) festgelegt; der Satz beträgt 5% pro Jahr (Art. 1 der Verordnung des EFD vom 20. Juni 2000 über die Verzugs- und Vergütungsinssätze, SR 641.201.49). Dieser Verzugszins ist selbst dann geschuldet, wenn der Schuldner gar nicht instande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998 mit Hinweisen, a.a.O., E. 3d und 4b; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 312).

3.a. Im vorliegenden Fall sah sich die ESTV veranlasst, infolge Ausbleibens der Mehrwertsteuerabrechnungen vom 4. Quartal 2001 und 1. Quartal 2002 ihre Forderung für diese Zeit mittels einer Ermessenseinschätzung zu ermitteln (Art. 60 MWSTG; vgl. oben, E. 2a und b). Da die Beschwerdeführerin die derart ermittelte Schuld nicht beglich, bestätigte die ESTV ihre Forderung mit Entscheid vom 6. November 2002 (vgl. Art. 63 MWSTG). Die Beschwerdeführerin erhob daraufhin am 5. Dezember 2002 Einsprache und legte die Abrechnung für das 4. Quartal 2001 vollständig ausgefüllt und unterzeichnet bei. Sie unterliess es aber, mit der Einsprache, welche sich gegen eine Ermessenseinschätzung richtete, auch die fehlende, vollständig ausgefüllte und rechtsgültig unterzeichnete Abrechnung für das 1. Quartal 2002 einzureichen (vgl. dazu: ASA 68 S. 435 f. E. 3d). Die Einsprache enthielt diesbezüglich weder eine ausführliche Begründung noch den erforderlichen Beweis gegen die von der ESTV zugrunde gelegten Zahlen.

Ausgehend vom Selbstveranlagungsprinzip (vgl. oben, E. 2a) hat die Beschwerdeführerin selbst dafür zu sorgen, dass der ESTV die entsprechenden, relevanten Unterlagen vorliegen. Da ihre Einsprache den gesetzlichen Anforderungen nicht entsprach, und insbesondere auch die fehlende Abrechnung nicht beigelegt war, setzte die ESTV der Beschwerdeführerin zu Recht mit Schreiben vom 7. Januar 2003 eine Nachfrist von drei Tagen zur Verbesserung ihres Rechtsmittels an und drohte ihr einen Nichteintretensentscheid für den Säumnisfall an (vgl. Art. 64 Abs. 4 MWSTG und Art. 22 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG], SR 172.021; ASA 68 S. 434 E. 3b/cc, 60 S. 366 E. 2c; BGE 112 Ib 636 f. E. 2c). Die Beschwerdeführerin kam der verlangten Verbesserung innert Frist nicht nach.

b. Erst mit Eingabe vom 10. Februar 2003, welche der ESTV im Nachgang zu deren Schreiben vom 7. Januar 2003 zugeing, reichte die Beschwerdeführerin der ESTV die fehlende Abrechnung ein. Im Verfahren vor der SRK reicht die Beschwerdeführerin die fehlende Abrechnung für das 1. Quartal 2002 ebenfalls ein und verlangt die Korrektur der Schätzung anhand dieser Abrechnung. In der Beschwerde vom 14. März 2003 wie im Übrigen bereits in ihrem Schreiben vom 10. Februar 2003 an die ESTV führt sie u. a. aus, das Schreiben der ESTV vom 7. Januar 2003 sei von einer Mitarbeiterin am Postschalter entgegen genommen, jedoch fälschlicherweise zu den Akten abgelegt und nicht bearbeitet worden. Nachdem dieser Fehler festgestellt worden sei, seien mit Schreiben vom 10. Februar 2003 umgehend die entsprechenden Unterlagen nachgereicht worden. Die Beschwerdeführerin gibt demnach zu, die Abrechnung nicht innert Frist eingereicht zu haben.

aa. Ist die Vorinstanz auf das Begehren des Beschwerdeführers nicht eingetreten, so muss sich die Begründung der Beschwerde an die Rekurskommission mit dieser Frage befassen. Eine Auseinandersetzung lediglich mit der materiellen Seite des Falles ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht sachbezogen, wenn die Vorinstanz aus formellen Gründen einen Nichteintretensentscheid gefällt hat (BGE 118 Ib 135 E. 2; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a.M. 1998, Rz. 2.89).

bb. Die Gründe, welche die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 14. März 2003 für das Nichteinhalten der Frist zur Einreichung der Abrechnung geltend macht, sind als organisatorische Unzulänglichkeiten anzusehen, welche die versäumte Frist im Sinne von Art. 24 VwVG nicht wiederherzustellen vermögen. Nach Art. 24 Abs. 1 VwVG können sowohl gesetzliche wie auch behördliche Fristen auf Gesuch hin wiederhergestellt werden, wenn die gesuchstellende Person oder ihr Vertreter unverschuldet davon abgehalten worden ist, innert Frist zu handeln. Hierfür muss sie innert zehn Tagen seit Wegfall des Hindernisses ein begründetes Begehren um Wiederherstellung einreichen und zugleich die versäumte Rechtshandlung nachholen. Als unverschuldet gilt ein Versäumnis dann, wenn dem Betroffenen keine Nachlässigkeit vorgeworfen werden kann und objektive Gründe vorliegen. Dies ist etwa der Fall bei einer plötzlichen Erkrankung, welche derart schwer ist, dass der Gesuchsteller von der notwendigen Rechtshandlung abgehalten wird und auch nicht mehr in der Lage ist, einen Vertreter zu bestimmen. Nicht ausreichend sind bloss organisatorische Unzulänglichkeiten, Arbeitsüberlastung, Ferienabwesenheit oder Unkenntnis der gesetzlichen Vorschriften. Die strenge Praxis ist einerseits mit Blick auf das Rechtssicherheitsinteresse allfälliger Gegenparteien und andererseits aus Gründen der Verfahrensdisziplin gerechtfertigt. Die Parteien sollen sich nicht mit mehr oder weniger begründeten Ausreden ihren Verfahrenspflichten entziehen können (vgl. Entscheide der SRK vom 24. April 2003, a.a.O., E. 3b/bb; vom 22. August 2000 i.S. H. [SRK 1999-115], E. 2b mit Hinweisen). Abgesehen davon, dass ein solches Gesuch binnen zehn Tagen nach Wegfall des Hindernisses begründet einzureichen ist, bringt die Beschwerdeführerin demnach keine ausreichenden Gründe vor, welche die versäumte Frist wiederherstellen würden. Die von ihr vorgebrachten Umstände können - wie im Übrigen die eingereichte Mehrwertsteuerabrechnung (vgl. oben, E. 3b/aa) - nicht zu ihren Gunsten berücksichtigt werden.

Nach dem Gesagten verfängt auch der Einwand der Beschwerdeführerin nicht, dass die angeblich massive Abweichung in der Schätzung der Steuerschuld eine Wiedererwägung des angefochtenen Einspracheentscheides begründe. Soweit die Pflichtmässigkeit der Schätzung gerügt wird, ist darauf nicht weiter einzugehen, da hinsichtlich des hier noch streitigen 1. Quartals 2002 ein Nichteintretensentscheid vorliegt. Schliesslich kann die der ESTV mit Schreiben vom 10. Februar 2002 eingereichte Abrechnung nicht für eine Wiedererwägung berücksichtigt werden, da sie nicht innert der Nachfrist eingereicht worden ist.

cc. Die ESTV ist demnach zu Recht auf die Einsprache der Beschwerdeführerin nicht eingetreten. Daran ändern auch die weiteren Einwände der Beschwerdeführerin nichts: Entgegen deren Ansicht ist der Entscheid der ESTV vom 6. November 2002 nicht unpräzis abgefasst; die betreffenden Abrechnungsperioden 4. Quartal 2001 und 1. Quartal 2002 sind genau bestimmt. Ob schliesslich ein Härtefall vorliegt, wonach die Beschwerdeführerin das Zweieinhalbfache der eigentlich geschuldeten Steuer zu bezahlen habe, was ihrer Ansicht nach eine unangemessene Härte darstelle, ist an dieser Stelle mangels Zuständigkeit der Rekurskommission nicht zu entscheiden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.344/2002 vom 23. Dezember 2002; Entscheide der SRK vom 6. Februar 2001 i. S. P. [SRK 2000-042], E. 4d; vom 28. Juli 2000 i. S. C. [SRK 2000-035], E. 7). Der Beschwerdeführerin steht es indes frei, nach Eintritt der Rechtskraft dieses Entscheides bei der ESTV allenfalls ein Gesuch um (Teil-)Erlass, eventuell Stundung der Steuer zu stellen (vgl. aber Art. 51 MWSTG). Die Beschwerde ist somit in allen Punkten unbegründet.

dd. Schliesslich sei erwähnt, dass es der SRK letztlich aufgrund der höchstrichterlichen Rechtsprechung verwehrt ist, in Fällen wie dem vorliegenden ihr eingereichte Abrechnungen zu berücksichtigen, wenn die ESTV zu Recht einen Nichteintretensentscheid gefällt hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 13. Oktober 1998, a.a.O., E. 3d); wie gesehen, kann die SRK lediglich prüfen, ob die ESTV zu Recht auf Nichteintreten entschieden hat oder nicht. Anders wäre die Situation, wenn die ESTV in diesen Fällen entsprechende Einsprachen materiell behandeln würde, was jedoch mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht vereinbar wäre.

4. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen (...).

Dokumente der SRK