(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 3. Dezember 2003 in Sachen X AG [SRK 2002-080])

Mehrwertsteuer. Führung der Geschäftsbücher. Schätzung. Vorsteuerabzug. Übergangsrecht.

- Selbst bei geringem Barverkehr ist der Steuerpflichtige zur Führung zumindest eines ordentlichen Kassabuches verpflichtet (E. 2b). Die Buchhaltung ist als Bruttorechnung zu führen. Bei Verrechnungsgeschäften ist daher der volle Wert der eigenen Leistung sowie der volle Wert der Gegenleistung zu verbuchen und zu versteuern (E. 4d).
- Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen erheblich abweichen (E. 2b).
- Die formellen Voraussetzungen für die Zulassung des Vorsteuerabzuges sind in Art. 28 Abs. 1 MWSTV abschliessend geregelt. Die ESTV darf demnach nicht zusätzlich verlangen, dass der Geschäftsvorfall durch den Geschäftspartner ordnungsgemäss versteuert wurde (E. 4e.bb).
- Das Übergangsrecht des MWSTG schliesst die sofortige Anwendbarkeit des neuen Verfahrensrechts nicht ausdrücklich aus. Es ist folglich für intertemporale Verfahren von dessen sofortiger Anwendbarkeit auszugehen (E. 5a).

Taxe sur la valeur ajoutée. Tenue des livres comptables. Estimation. Déduction de l'impôt préalable. Droit transitoire.

- Même lorsqu'il n'a qu'une faible circulation d'argent liquide, l'assujéti doit tenir au moins un livre de caisse en ordre (consid. 2b). La comptabilité doit contenir les montants bruts. Ainsi, en cas d'affaires impliquant une compensation, les valeurs entières de la prestation de l'assujéti et de celle de l'autre partie doivent figurer dans les comptes et être imposées (consid. 4d).
- Même en présence d'une comptabilité irréprochable, une taxation par estimation peut s'avérer nécessaire lorsque les résultats des comptes diffèrent de manière significative des valeurs d'expérience (consid. 2b).
- Les conditions formelles de la déduction de l'impôt préalable sont réglées à l'art. 28 al. 1 OTVA de manière exhaustive. L'AFC ne peut donc pas exiger en plus que l'affaire ait été dûment déclarée par l'autre partie (consid. 4e.bb).
- Les dispositions transitoires de la LTVA n'excluent pas expressément l'application immédiate du nouveau droit de procédure. Par conséquent, celui-ci est applicable immédiatement aux procédures intertemporelles (consid. 5a).

Imposta sul valore aggiunto. Tenuta dei libri contabili. Stima. Deduzione dell'imposta precedente. Diritto transitorio.

- Anche in caso di scarsa circolazione di denaro liquido, il contribuente è obbligato a tenere almeno un libro di cassa ordinato (consid. 2b). La contabilità deve contenere gli importi lordi. In caso di compensazioni è quindi necessario registrare e dichiarare all'autorità fiscale il valore pieno della propria prestazione e il valore pieno della contro-prestazione (consid. 4d).
- Anche una contabilità formalmente corretta può richiedere una stima, se i risultati d'esercizio contenuti nei libri contabili sono considerevolmente diversi dai valori usuali risultanti dall'esperienza (consid. 2b).
- Le condizioni formali per l'ammissione della deduzione dell'imposta precedente sono regolate in modo esaustivo dall'art. 28 cpv. 1 OIVA. L'AFC non può quindi chiedere che l'affare sia dichiarato anche dal partner contrattuale (consid. 4e.bb).
- Il diritto transitorio della LIVA non esclude in modo esplicito l'applicazione immediata del nuovo diritto procedurale. Occorre quindi considerare che questo sia immediatamente applicabile per procedure intertemporali (consid. 5a).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X AG ist seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (im Folgenden: ESTV), geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Gemäss Eintrag in das Handelsregister des Kantons Z bezweckt die Gesellschaft den Handel mit Automaten, deren Zubehör und anderen Gegenständen. Die Gesellschaft kann sich an andern Unternehmungen beteiligen sowie Grundstücke erwerben und veräussern.

Im Mai 2000 führte die ESTV im Geschäftsbetrieb der X AG gemäss Art. 50 MWSTV eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1999) durch. Dabei stellte die Verwaltung - neben anderen Beanstandungen - fest, dass die Geschäftsbücher den gesetzlichen Anforderungen nicht entsprachen. Insbesondere wurde kein Kassabuch geführt, Einnahmen wurden mit Ausgaben verrechnet und es waren nicht für alle Eingänge auf dem Bankkonto Belege vorhanden. Gestützt auf das Ergebnis dieser Kontrolle machte die ESTV bei der Gesellschaft für die genannten Steuerperioden mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 18. Mai 2000 eine Nachbelastung von insgesamt Fr. 127'476.- Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. April 1998 (mittlerer Verfall) geltend.

Mit den Schreiben vom 21. und 28. August 2000 reichte die X AG anlässlich der Kontrolle fehlende Ausführbelege sowie Bestätigungen von Lieferanten zwecks nachträglicher Ermöglichung des Vorsteuerabzugs (Formular 1310) bei der Verwaltung ein. Daraufhin stellte die ESTV der Gesellschaft am 1. September 2000 die Gutschrift (GS) im Betrag von (gerundet) Fr. 44'796.- aus.

B. Mit Entscheid (im Sinne von Art. 51 MWSTV) vom 8. September 2000 bestätigte die ESTV die weiterhin offene Mehrwertsteuerforderung von Fr. 82'680.- (Fr. 127'476.- ./ Fr. 44'796.-) nebst Verzugszins. Mit den Schreiben vom 22. und 26. September 2000 bemängelte die X AG die erteilten Gutschriften und reichte der Verwaltung weitere - anlässlich der Kontrolle fehlende - Exportnachweise ein. Die ESTV nahm mit der GS vom 27. September 2000 sowie der GS vom 29. September 2000 die entsprechenden Berichtigung im Umfang von Fr. 1'028.- bzw. Fr. 1'402.- vor.

Gegen den Entscheid vom 8. September 2000 erhob die X AG mit Eingabe vom 5. Oktober 2000 bei der ESTV Einsprache und beantragte sinngemäss, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben bzw. ihr eine Nachfrist von 30 Tagen zur Begründung der

Einsprache anzusetzen. Nach Ansetzung einer dreitägigen Nachfrist zur Begründung der Beschwerde reichte die Gesellschaft am 27. Oktober 2000 die ergänzte Einsprache bei der Verwaltung ein.

C. Mit Einspracheentscheid vom 21. Mai 2002 wies die ESTV die Einsprache ab und setzte die von der X AG für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1999) noch zu entrichtende Mehrwertsteuer auf Fr. 72'898.15 (zuzüglich Verzugszins) fest. Dieser offene Mehrwertsteuerbetrag errechnete sich aus dem gemäss Entscheid vom 8. September 2000 geschuldeten Betrag (Fr. 82'680.-) abzüglich die Gutschriften (total Fr. 2'430.-) sowie abzüglich des bereits in Rechtskraft erwachsenen Teilbetrages von Fr. 7'351.85, da die Ziff. 2c (Fr. 26.85), 2d (Fr. 31.40), 3a (Fr. 97.60) und 4 (Fr. 7'196.-) des Entscheids vom 8. September 2000 von der Gesellschaft nicht mehr angefochten worden sind.

Zur Begründung hielt die ESTV im Wesentlichen fest, die Geschäftsbücher der X AG hätten gravierende Mängel aufgewiesen, beispielsweise seien die Rücknahmen von gebrauchten Spielgeräten (Automaten) teilweise nicht verbucht worden. Die Einnahmen aus dem Operatinggeschäft seien mit den Standplatzmieten verrechnet worden und die Gesellschaft habe lediglich den Differenzbetrag verbucht. Insbesondere sei durch die X AG kein Kassabuch geführt worden und nicht für jeden Eingang auf dem Bankkonto wäre ein Beleg vorhanden gewesen. Die Kreditorenfacturen seien zum Zeitpunkt der Kontrolle nicht vollständig vorhanden gewesen und hätten die Formerfordernisse zur Vornahme des Vorsteuerabzuges nur teilweise erfüllt. Dazu komme, dass Beträge auf den Belegen teilweise nicht mit dem Buchungsbetrag übereingestimmt hätten und die Gesellschaft habe einen ungewöhnlich tiefen Bruttogewinn ausgewiesen. Wegen dieser Buchführungsmängel habe die Verwaltung eine Ermessenseinschätzung der unverbuchten Umsätze vornehmen müssen. Für die unverbuchten Umsätze habe die ESTV pauschal Fr. 10'000.- pro Jahr an Mehrwertsteuer aufgerechnet, mithin total Fr. 50'000.- für die Jahre 1995 bis 1999. Da die X AG im fraglichen Zeitraum jährliche Umsätze in einer Grössenordnung von durchschnittlich Fr. 3 Millionen erzielt habe, sei der von der Verwaltung geltend gemachte Betrag angemessen. Der Einwand der Gesellschaft, der Konkurrenzdruck sei in der Spielautomatenbranche derart gross, dass nur vergleichsweise geringe Renditen erzielt werden könnten, sei nicht nachgewiesen worden. Die Buchhaltung der X AG habe zahlreiche Mängel aufgewiesen, sodass die ESTV zu dieser Umsatzschätzung berechtigt und verpflichtet gewesen wäre.

Die nachträgliche Bestätigung (Formular 1310) der Firma R AG habe von der ESTV nicht anerkannt werden können, da jenes Unternehmen erst seit dem 1. Januar 1996 mehrwertsteuerpflichtig sei, sodass für einen Geschäftsvorgang aus dem Jahr 1995 keine Vorsteuern berücksichtigt werden könnten. Für die Rücknahmen im Jahr 1998 sei gemäss Schreiben der Firma R AG vom 10. Juli 2000 keine Mehrwertsteuer abgerechnet worden; daher könne die X AG ihrerseits auch keine Vorsteuern in Anrechnung bringen. Die Firma H habe entgegen den Angaben auf dem Formular 1310 die entsprechende Mehrwertsteuer nie bezahlt, sodass aus diesem Grund keine Anrechnung der Vorsteuer zu Gunsten der X AG habe vorgenommen werden können.

D. Mit Eingabe vom 21. Juni 2002 bzw. Verbesserung vom 9. Juli 2002 erhebt die X AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 21. Mai 2002 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt sinngemäss, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben. Zur Begründung bringt sie insbesondere vor, die Voraussetzungen für eine Umsatzschätzung durch die Verwaltung seien nicht vorgelegen. Es sei festzustellen, dass der in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin ausgewiesenen Bruttogewinn der in der Automatenbranche gegebenen Konkurrenzsituation entsprochen habe. Die Revision sei durch die ESTV nicht mit der notwendigen Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit vorgenommen worden, diese sei deshalb nochmals vorzunehmen. Aufgrund der Einreichung von Belegen (diverse Formulare 1310) seien die Vorsteuern aus der Rücknahme von Geräten anzuerkennen.

E. In ihrer Vernehmlassung vom 16. September 2002 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung dieses Antrages hält die Verwaltung im Wesentlichen fest, die Buchhaltung der Beschwerdeführerin habe zahlreiche und gravierende Mängel aufgewiesen. Aus diesen Gründen habe dieser Buchhaltung die Beweiskraft abgesprochen werden müssen, eine Umsatzschätzung sei von der ESTV zwingend vorzunehmen gewesen. Die Beschwerdeführerin habe in den Jahren 1995 bis 1999 einen Bruttogewinn zwischen 11% und 21% ausgewiesen. Vergleichbare Firmen in der Region hätten in denselben Jahren deutlich höhere Gewinne erwirtschaftet. Von einer Konjunkturflaute wären auch die Konkurrenzunternehmen in demselben Umfang betroffen gewesen. Bei den von der ESTV angesprochenen Verrechnungsgeschäften habe es sich um Verkäufe von Spielautomaten gehandelt, bei welchen vom Verkaufspreis der Wert der zurückgenommenen Geräte von der Beschwerdeführerin direkt in Abzug gebracht und lediglich der Nettopreis verbucht worden sei. Bei Verrechnungsgeschäften sei nach Ansicht der Verwaltung der volle Wert der eigenen Leistung sowie der volle Wert der Gegenleistung zu verbuchen; der von der Gesellschaft deklarierte Umsatz sei mithin um den Wert der Rücknahmen zu tief ausgefallen. Der Nachweis für steuermindernde Tatsachen obliege der Beschwerdeführerin, daher könnten Vorsteuern, für welche kein genügender Beleg vorliege, nicht zum Abzug zugelassen werden. Die von der Gesellschaft bezüglich der Firmen R AG bzw. H eingereichten Formulare 1310 könnten von der ESTV nicht anerkannt werden. Bezüglich der Firma R AG könne die Rücknahme eines Spielgerätes aus dem Jahr 1995 nicht mit der Mehrwertsteuer belastet gewesen sein, da jenes Unternehmen im Jahre 1995 nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei. Entgegen der Bestätigung der Firma H sei die Rücknahme eines Spielgerätes nicht ordnungsgemäss besteuert worden, jenes Unternehmen habe die entsprechende Mehrwertsteuer nie bezahlt. In beiden Fällen seien daher die formellen Anforderungen an die Rechnungsstellung für den Vorsteuerabzug nicht erfüllt.

Aus den Erwägungen:

1. a. (Formelles)

b. Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen (UeB) der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 (aBV[6]) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101) erlässt der Bundesrat die Ausführungsbestimmungen bis zum Inkrafttreten eines Mehrwertsteuergesetzes. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20). Dieses ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000, AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Steuerforderung betrifft Umsätze, welche in den Jahren 1995 bis 1999 getätigt worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c. Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht erachtet es die SRK dennoch als geboten, sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung aufzuerlegen, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionseingrenzung aber etwas weniger weit als beim Bundesgericht (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 5c/bb mit Hinweisen; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819; siehe auch Hans Gerber, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue 1980, S. 298). Freier Prüfung unterliegt im Übrigen die Einhaltung der bei der Vornahme einer Ermessensveranlagung zu beachtenden materiellrechtlichen Grundsätze (ASA 54 S. 220, 43 S. 241). Rechtsfrage ist insbesondere, wann die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt sind (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 280, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

2.a. Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). 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 (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, S. 267 f. Rz. 994 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung 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], S. 38). Ein Verstoss des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt geäussertem 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 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 3a sowie vom 2. Oktober 1997, veröffentlicht in VPB 62.46 E. 3c).

b. Die Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung über die Buchführung (Art. 47 MWSTV) und über die Ermessenseinschätzung (Art. 48 MWSTV) stützen sich direkt auf Art. 8 Abs. 1 UeB aBV. 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 in Sachen T. AG [SRK 1995-023], E. 4b). Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994; im Frühling 1997 als Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige neu herausgegeben[7]; im Folgenden: Wegleitung) Gebrauch gemacht. In der Wegleitung sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestaltet ist (Rz. 870 ff.; vgl. auch Rz. 878 ff. der im Sommer 2000 erschienenen und ab dem 1. Januar 2001, das heisst dem Datum des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, gültigen Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer[8]). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874 der Wegleitung) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen (vgl. auch die von der ESTV - noch unter der Geltung des Warenumsatzsteuerrechts - in Zusammenarbeit mit dem Bundesamt für Justiz herausgegebenen Richtlinien für die Ordnungsmässigkeit des Rechnungswesens [Richtlinien], Ziff. 115), so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können («Prüfspur»; vgl. Rz. 879 der Wegleitung bzw. Ziff. 133 der Richtlinien). Das Bundesgericht hat (unter dem Warenumsatzsteuerrecht) entschieden, dass der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet ist. Er 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 (ASA 63 S. 236 E. 2a; 55 S. 574 E. 2c).

Nach Art. 48 MWSTV nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässen Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Eine Schätzung muss insbesondere auch dann erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (vgl. zum Recht der Warenumsatzsteuer: BGE 105 Ib 182 ff. mit weiteren Hinweisen, ASA 61 S. 819 E. 3a; 61 S. 532 f. E. 2b; 59 S. 563 E. 1). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen (ASA 58 S. 383 E. 2b, mit weiteren Hinweisen; 42 S. 407 E. 2c, mit Hinweisen; 35 S. 479 E. 2). 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 E. 3a, 52 S. 238 E. 4). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener (Teil-)Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 63 S. 239, 52 S. 239 E. 4).

Diese Rechtsprechung betreffend die Warenumsatzsteuer hat die ESTV für ihre Praxis beim Vollzug der Mehrwertsteuer übernommen (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 4b). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. betreffend die Warenumsatzsteuer: ASA 61 S. 819 E. 3a; 58 S. 384 E. 3b; Urteil des Bundesgerichtes vom 12. November 1998 in Sachen E. AG [2A.55/1998], E. 4, 6b und 6c, je mit weiteren Hinweisen; betreffend Mehrwertsteuer: Entscheid der SRK vom 29. Oktober 1999 in Sachen H. [SRK 1998-102 und SRK 1998-103], E. 5, bestätigt durch Entscheid des Bundesgerichtes vom 21. Juni 2000 [2A.580/1999]). Dabei hat er sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (Urteil des Bundesgerichtes vom 12. November 1998 in Sachen E. G. AG, E. A. AG und f. [2A.55/1998], E. 8).

c. Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet, vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt sind ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteil des Bundesgerichts vom 1. November 2000 in Sachen R. AG [2A.148/2000], E. 5b, betreffend die Warenumsatzsteuer).

3.a. Der Vorsteuerabzug nach Art. 29 ff. MWSTV ist ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer, welche von ihrem System her als Nettoallphasensteuer ausgestaltet ist. Er stützt sich direkt auf die Bundesverfassung und ermöglicht es, dass der Unternehmer nur seinen effektiven «Mehrwert» zu versteuern hat. Praktisch funktioniert der Vorsteuerabzug so, dass der Mehrwertsteuerpflichtige - bei gegebenen (insbesondere formellen) Voraussetzungen - von der Steuer auf seinem Ausgangsumsatz (= Ausgangsumsatzsteuer) diejenigen Steuern abziehen darf, welche ihm von seinen Lieferanten und Auftragnehmern überwält wurden (Vorsteuer). Damit reduziert die Vorsteuer seine Zahllast gegenüber der ESTV. Der Vorsteuerabzug ist das Gegenstück zur Ausgangsumsatzsteuer. Beide Bereiche sind deshalb auseinander zu halten und es ist die Mehrwertsteuer auf dem Ausgangsumsatz von der Vorsteuer getrennt zu ermitteln (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 237 ff. Rz. 866 ff.).

Damit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, ist grundsätzlich vorausgesetzt, dass die bezogene Lieferung oder Dienstleistung für Zwecke gemäss Art. 29 Abs. 2 Bst. a-d MWSTV verwendet wird (vgl. auch Stephan Kuhn/Peter Spinner, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 100). Verwendet der Mehrwertsteuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Mehrwertsteuerabrechnung die ihm von anderen Mehrwertsteuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV; Entscheid der SRK vom 9. Juli 2002 in Sachen A. AG [SRK 2001-175], E. 3a). Die Durchführung des Vorsteuerabzugs verlangt insbesondere auf der Seite der Verwaltung nach Belegen, die eine rasche, einfache und effiziente Kontrolle der Selbstveranlagung zulassen und Missbräuche ausschliessen. Daher sieht Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV vor, dass zum Vorsteuerabzug nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nach Art. 28 Abs. 1 MWSTV nachweisen kann. Demnach muss ein Mehrwertsteuerpflichtiger, um die ihm von einem anderen Mehrwertsteuerpflichtigen in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer von seiner

Ausgangsumsatzsteuer abziehen zu dürfen, Belege beibringen können, welche den Namen, die Adresse und die Mehrwertsteuernummer des Lieferers (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTV), den Namen und die Adresse des Empfängers (Bst. b) sowie Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung enthalten (Bst. c). Ferner müssen auf diesen Belegen Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder Dienstleistung umschrieben sein (Bst. d) sowie das hierfür zu bezahlende Entgelt (Bst. e) und der darauf geschuldete Steuerbetrag bzw. für den Fall, dass das Entgelt die Steuer einschliesst, der Steuersatz (Bst. f) angegeben werden. Die SRK hat erkannt, dass eine genaue Anwendung dieser eher formellen Anordnungen durch die ESTV im Interesse einer gerechten und missbrauchsfreien Erhebung der Mehrwertsteuer liegt (vgl. Entscheide der SRK vom 21. Januar 2003 in Sachen M. AG [SRK 2002-040], E. 3, 25. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.97 E. 4b und vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 4). Erfüllen die vorgewiesenen Belege die vorgesehenen Bedingungen nicht, muss die Verwaltung den Vorsteuerabzug grundsätzlich verweigern (vgl. Entscheid der SRK vom 17. Januar 2001, veröffentlicht in VPB 65.84 E. 4d in fine; Entscheid der SRK vom 25. März 2002, a.a.O., E. 4d/aa).

b. Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis (vgl. Art. 29 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 28 Abs. 1 MWSTV) für deren Vorliegen dem Steuerpflichtigen (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 416). Zwar muss die ESTV den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer respektieren. Dies kann indes nur dann gelten, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige seinen aus dem Selbstveranlagungsprinzip fließenden Pflichten nachkommt. Es ist dem Mehrwertsteuerpflichtigen indes unbenommen, sogar noch im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Schätzung mittels Belegen den Nachweis für angefallene Vorsteuern zu erbringen (vgl. Entscheide der SRK vom 9. Juli 2002, a.a.O., E. 3a, und vom 25. März 2002, a.a.O., E. 4d/aa).

c. Darüber hinaus gibt auch die ESTV den Mehrwertsteuerpflichtigen die Möglichkeit, durch die Erbringer von Leistungen, welche diese bezogen haben, ein Formular mit der Bezeichnung «Bestätigung des Leistungserbringers an den Leistungsempfänger zwecks nachträglicher Ermöglichung des Vorsteuerabzuges trotz formell ungenügender Rechnung» (Formular 1310) ausfüllen und unterzeichnen zu lassen, um so nachträglich doch noch in den Genuss des Vorsteuerabzuges zu kommen. Die Bestätigungen müssen alle in Art. 28 Abs. 1 MWSTV genannten Angaben enthalten; sie müssen vom Leistungserbringer rechtsgültig unterzeichnet werden und ihre Vorlage muss innert einer bestimmten Frist erfolgen, deren Nichteinhaltung den Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht zur Folge hat. Die SRK hat erkannt, dass sich diese Praxis der ESTV insgesamt als sachgerecht und mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben durchaus vereinbar erweist, zumal sie der Wahrung des Grundsatzes der Steuernerneutralität dient (vgl. Entscheid der SRK vom 22. August 2003 in Sachen G. AG [SRK 2002-138], E. 3c und vom 25. März 2002, a.a.O., E. 4d/bb).

4.a. Im vorliegenden Fall ist zu untersuchen, ob die von der Beschwerdeführerin geführte Buchhaltung der ESTV zutreffend Anlass gab, diese nicht anzuerkennen und eine Schätzung des von der Mehrwertsteuerpflichtigen tatsächlich erzielten Umsatzes vorzunehmen. Falls darauf zu erkennen ist, dass die Verwaltung zutreffend eine Umsatzschätzung vorgenommen hat, ist die Höhe des von der ESTV geforderten Mehrwertsteuerbetrages zu kontrollieren.

b. Die von der Beschwerdeführerin geführte Buchhaltung weist zahlreiche Mängel auf und ist lückenhaft. So wurde von der Gesellschaft kein Kassabuch geführt, obwohl die Beschwerdeführerin zu dessen Führung verpflichtet gewesen ist. Die Kreditorenfacturen waren zum Zeitpunkt der Kontrolle nicht vollständig vorhanden und haben die Formerfordernisse zur Vornahme des Vorsteuerabzuges nur teilweise erfüllt. Teilweise haben die Beträge auf den Belegen mit dem betreffenden Buchhaltungsbetrag nicht übereingestimmt. Dazu kommt, dass nicht für jeden Eingang auf dem Bankkonto ein Beleg vorhanden war. Einnahmen aus dem Operatinggeschäft wurden mit den Standplatzmieten verrechnet und es wurde von der Gesellschaft lediglich der Differenzbetrag verbucht. Die Rücknahmen von gebrauchten Spielgeräten (Automaten) sind teilweise nicht verbucht worden bzw. wurden Verrechnungen vorgenommen. Für den Inspektor der ESTV war es unter diesen Umständen nicht möglich, eine klare Übersicht über die Akonto-, Teil- und Restzahlungen zu gewinnen. Angesichts dieser Tatsachen war die Prüfspur nicht ohne Zeitverlust nachvollziehbar.

Die Verstösse, die die Beschwerdeführerin gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften zu verantworten hat, sind derart gravierend, dass die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse von der Verwaltung zutreffend als nicht gegeben angesehen werden musste. Es ist daher offensichtlich, dass die ESTV unter diesen Umständen dazu berechtigt und verpflichtet

war, die Buchhaltung der Gesellschaft abzulehnen und die von der Mehrwertsteuerpflichtigen erzielten Umsätze im Wege einer Schätzung zu ermitteln.

Wie die ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid vom 21. Mai 2002 und in der Vernehmlassung vom 16. September 2002 für die SRK nachvollziehbar darlegt, hat die Beschwerdeführerin in ihren Büchern im Vergleich zu anderen Unternehmen derselben Branche - gemäss den von der Verwaltung ermittelten Erfahrungswerten - eine markante Abweichung hinsichtlich des erzielten Bruttogewinns zu vertreten. Während die Mehrwertsteuerpflichtige in den Jahren 1995 bis 1999 einen Bruttogewinn zwischen 11% und 21% erzielt hat, haben andere Betriebe, die ebenfalls in dieser Region in demselben Zeitraum tätig waren, Bruttogewinne zwischen 22% und 50% aufwiesen. Die ESTV macht zutreffend geltend, diese markanten Unterschiede könnten nicht aus den individuellen Verhältnissen des Betriebes der Mehrwertsteuerpflichtigen erklärt werden; von einer Konjunkturlaute wären andere Betriebe in einer vergleichbaren Situation in demselben Umfang betroffen gewesen.

Den von der Mehrwertsteuerpflichtigen geführten Aufzeichnungen musste daher auch aus diesem Grund die Verwaltung die Glaubwürdigkeit absprechen, da die Abweichungen von den Erfahrungszahlen der Branche als wesentlich zu bezeichnen sind. Bereits diese Abweichungen allein haben jedenfalls die ESTV dazu berechtigt, die tatsächlich durch die Beschwerdeführerin erzielten Umsatz bzw. die darauf entfallende Mehrwertsteuer durch eine Schätzung zu ermitteln.

c.aa. Die ESTV hat für diese Schätzung eine Schätzungsmethode gewählt, in der sie für die Jahre 1995 bis 1999 für die unverbuchten Umsätze pauschal Fr. 10'000.- pro Jahr (total Fr. 50'000.-) an Mehrwertsteuer aufgerechnet hat. Da sich die Verwaltung auf ihre bisherigen Erfahrungen bzw. Erfahrungswerte in den Betrieben anderer Mehrwertsteuerpflichtiger aus der gleichen bzw. von ähnlichen Branchen abstützen konnte, sind die Grundlagen der Schätzung als realistisch anzusehen. Die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation waren erfüllt und die von der ESTV dabei gewählte Vorgehensweise bzw. Schätzungsmethode ist durch die SRK nicht zu beanstanden.

bb. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es der Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung durch die Verwaltung zu erbringen. Sie hat sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht. Die SRK auferlegt sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen - wie bereits erwähnt - eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt.

Die Beschwerdeführerin hat sich nun aber in der Beschwerde vom 21. Juni 2002 nicht mit der Schätzung der ESTV im Einzelnen auseinandergesetzt. Obwohl eine ausführliche Begründung erforderlich ist, die sich eingehend mit der Höhe der Mehrwertsteuerforderung auseinandersetzt und die Schätzung der Verwaltung widerlegt (vgl. auch ASA 46 S. 455 E. 2, 33 S. 283 E. 3), hat sich die Gesellschaft darauf beschränkt, vor der SRK damit zu argumentieren, der Konkurrenzdruck in der Region sei sehr stark, ohne dies näher zu belegen. Den von der Mehrwertsteuerpflichtigen angestellten nur allgemein gehaltenen Überlegungen über erzielbare Bruttogewinne ist daher jegliche Beweiskraft abzusprechen und diese können die von der ESTV vorgenommene Schätzung nicht widerlegen. Wenn die Verwaltung für den fraglichen Zeitraum die Methode einer pauschalen Aufrechnung pro Kalenderjahr gewählt hat, so ist dies von der SRK nicht zu beanstanden.

d. Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, sie habe die Möglichkeit, Verrechnungsgeschäfte netto zu verbuchen und es sei daher nicht gerechtfertigt, wenn ihr die ESTV die Mehrwertsteuer für «unverbuchte Warenverkäufe» nachbelaste.

Bei den angesprochenen Verrechnungsgeschäften handelte es sich um Verkäufe von Spielautomaten, bei welchen vom Verkaufspreis der Wert der zurückgenommenen Geräte direkt in Abzug gebracht und lediglich der Nettopreis (Verkaufspreis neues Spielgerät ./ Wert der Rücknahme) verbucht wurde. Die ESTV hat in Ziff. 883 der Wegleitung präzisiert, dass die Buchhaltung als Bruttorechnung zu führen ist. Bei Verrechnungsgeschäften ist daher der volle Wert der eigenen Leistung sowie der volle Wert der Gegenleistung zu verbuchen und zu versteuern (vgl. Ziff. 924 der Wegleitung). Dazu kommt, dass in den Rechnungen das Entgelt für die Lieferung oder Dienstleistung sowie der auf das Entgelt entfallende Mehrwertsteuerbetrag angeführt sein müssen (vgl. Ziff. 763 ff. der Wegleitung). Durch die von der Beschwerdeführerin gewählte Nettoverbuchung ist bei der Mehrwertsteuerpflichtigen der Umsatz um den Wert der zurückgenommenen Spielautomaten zu tief ausgefallen.

Anlässlich der Kontrolle ermittelte die ESTV in den Monaten Januar 1995 bis September 1995 sowie Juli 1998 bis Dezember 1998 den Wert der Rücknahmen und setzte diesen ins Verhältnis zum verbuchten Umsatz aus Warenverkäufen in demselben Zeitraum. Den so ermittelten Prozentsatz von 8,37% wendete die Verwaltung zur Kalkulation des Fehlbetrages der gesamten Kontrollperiode an.

Die ESTV hat für diese Schätzung eine Schätzungsmethode gewählt, in der sie in einem ersten Schritt ausgewählte Teilperioden im Einzelnen überprüft und in einem zweiten Schritt das so ermittelte Ergebnis (Prozentsatz der unverbuchten Umsätze) auf den gesamten zu prüfenden Zeitraum umgelegt hat. Diese Schätzungsmethode der ESTV ist durch die SRK nicht zu beanstanden (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 26. Juli 1999 [2A.380/1997] E. 1c; vgl. auch Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in ASA 69 511 ff., insbesondere 552). Dazu kommt, dass sich die Beschwerdeführerin in der Beschwerde vom 21. Juni 2002 auch in diesem Punkt nicht mit der Schätzung der ESTV im Einzelnen auseinandergesetzt hat. Sie hat sich darauf beschränkt, die von der ESTV gewählte Methode allgemein zu bestreiten (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 25. Juni 2001 [2A. 441/2000] E. 3c). Sind die Voraussetzungen für die Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es der Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der von der Verwaltung vorgenommenen Schätzung zu erbringen. Dieser Verpflichtung ist die Beschwerdeführerin nicht nachgekommen. Die Verwaltung hat der Gesellschaft mit dem Formular 1310 die Möglichkeit geboten, Bestätigungen der Leistungserbringer (zwecks nachträglicher Ermöglichung des Vorsteuerabzugs trotz formell ungenügender Rechnung) einzuholen. Die Beschwerdeführerin machte davon teilweise Gebrauch, weshalb ihr von der Verwaltung mit der GS vom 1. September 2000 und der GS vom 27. September 2000 für jene Geschäfte, bei denen sie die formellen Voraussetzungen nachweisen konnte, der darauf entfallende Teil der Mehrwertsteuernachforderung gutgeschrieben werden konnte.

e. Darüber hinaus will die Beschwerdeführerin - gemäss den von ihr bei der Verwaltung eingereichten Formularen 1310 - bei zwei Geschäftsfällen (R AG und H) nachträglich den Vorsteuerabzug für zurückgenommene Spielgeräte geltend machen.

aa. Die R AG war im Jahre 1995 nicht mehrwertsteuerpflichtig (vgl. das Schreiben jener Gesellschaft vom 10. Juli 2000). Aus diesem Grund kann die im Jahre 1995 erfolgte Rücknahme eines Spielgeräts nicht mit der Mehrwertsteuer belastet gewesen sein, sodass für die Beschwerdeführerin kein Recht auf den Vorsteuerabzug besteht. Zu erinnern ist die Beschwerdeführerin an den Umstand, dass eine Anrechnung der Vorsteuer nur dann erfolgen kann, wenn der Leistungserbringer für die Mehrwertsteuer

aus dem betreffenden Geschäftsfall mehrwertsteuerpflichtig ist. Bei diesem Geschäftsfall liegen daher die Voraussetzungen für die Gewährung des Vorsteuerabzuges nicht vor.

bb. Bezüglich des Geschäftsfalles Firma H ist auszuführen, dass das Formular 1310 keinen anderen Formalismus verlangt, als dies im Gesetz vorgesehen ist. Soweit die ESTV annimmt, dass bestimmte formelle Voraussetzungen, die in Art. 28 Abs. 1 MWSTV vorgesehen sind, wesentlich sind und andere wiederum nicht, so geht die Verwaltung durch diese Toleranz bis an die Grenze des ihr zustehenden Ermessens (vgl. Entscheid der SRK vom 25. März 2002, a.a.O., E. 4). Wenn die Verwaltung formelle Anforderungen an die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges stellt (ordnungsgemässe Versteuerung des Geschäftsvorfalles durch die Firma H), die über die Bestimmungen von Art. 28 Abs. 1 MWSTV hinausgehen, so kann der Argumentation der ESTV in diesem Punkt nicht gefolgt werden. Mit anderen Worten kann die Verwaltung die vom Gesetzgeber vorgegebenen formellen Voraussetzungen für die Zulassung zum Vorsteuerabzug nicht durch andere bzw. weiter gehende von ihr vorgeschriebene formelle Voraussetzungen ersetzen, die nicht durch den Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung gedeckt sind (vgl. Entscheid der SRK vom 8. September 2003 in Sachen C. [SRK 2001-189] E. 3e).

In casu ist die Notwendigkeit des Erfordernisses der ordnungsgemässen Versteuerung des Geschäftsvorfalles durch den Geschäftspartner der Beschwerdeführerin, der Firma H, ein - zusätzliches - Element, das nicht von der Bestimmung von Art. 28 Abs. 1 MWSTV gedeckt ist. Diese von der Verwaltung geforderte zusätzliche Voraussetzung würde vorsehen, dass auf ein zusätzliches Dokument - nämlich die ordnungsgemässe Abrechnung des Geschäftsfalles durch die Geschäftspartnerin gegenüber der ESTV - abgestellt werden müsste, was jedoch unzulässig ist. Diese Schlussfolgerung drängt sich auch im Hinblick auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtes zum Überwälzbarkeitsprinzip auf (vgl. BGE vom 2. Juni 2003 in Sachen f. [2A.320/2002 und 2A.326/2002]).

Die ESTV hat daher den von der Beschwerdeführerin bezüglich des Geschäftsfalles (Firma H) angebehrten Vorsteuerabzug zuzulassen. Aus diesem Grund ist der angefochtene Einspracheentscheid in diesem Punkt im Sinne der Erwägungen aufzuheben und der ESTV zu neuem Entscheid zurückzuweisen.

5. Die Beschwerdeführerin macht schliesslich sinngemäss geltend, es stehe im Widerspruch zu Art. 68 Abs. 1 MWSTG, welcher seit Einführung des MWSTG anwendbar sei, ihr Kosten aufzuerlegen. Die ihr im angefochtenen Entscheid auferlegten Kosten seien auf jeden Fall aufzuheben.

a. Das Übergangsrecht ist wie folgt geregelt: Die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 93 Abs. 1 MWSTG). Das neue Recht gilt für Umsätze, die ab Inkrafttreten dieses Gesetzes getätigt werden, sowie für Einfuhren von Gegenständen, die ab Inkrafttreten dieses Gesetzes zur Einfuhr abgefertigt werden (Art. 94 Abs. 1 MWSTG). Streng nach dem Wortlaut dieser Übergangsbestimmungen erscheint es unzulässig, die Kostenfrage für Verfahren betreffend Umsätze, die im zeitlichen Geltungsbereich des alten Rechts getätigt wurden, nach neuem Recht zu beurteilen (vgl. Entscheid der SRK vom 17. Januar 2003 in Sachen P. [SRK 2002-013] E. 5a).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind indes neue Verfahrensvorschriften grundsätzlich sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das leuchtet namentlich dann ein, wenn das neue Recht dem Rechtssuchenden günstiger ist (BGE 115 II 101; BGE 111 V 47; vgl. Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 29 Rz. 79; René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, *Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes*, Basel 1996, S. 209 Rz. 1081 f.).

Das Übergangsrecht des MWSTG schliesst die sofortige Anwendbarkeit des neuen Verfahrensrechts nicht ausdrücklich aus (anders als etwa Art. 81 VwVG). Es ist folglich grundsätzlich von dessen sofortiger Anwendbarkeit auszugehen für intertemporale Verfahren.

b. In casu hat die ESTV den ersten Entscheid (8. September 2000) im zeitlichen Geltungsbereich des alten Rechts, den Einspracheentscheid (21. Mai 2002) nach Inkrafttreten des neuen Rechts gefällt. Es stellt sich somit die Frage, ob für die Anwendbarkeit des Art. 68 MWSTG auf den Zeitpunkt der Fällung des ersten Entscheides oder aber des Einspracheentscheides abzustellen ist.

Die Beschwerdeführerin hält sinngemäss dafür, es sei auf den nach dem 1. Januar 2001 gefällten Einspracheentscheid Art. 68 MWSTG, mithin das neue Recht, anwendbar und damit dürften von ihm keine Kosten erhoben werden. Die ESTV hält entgegen, die Frage, ob die Verfahrenskosten nach altem oder aber nach neuem Recht aufzuerlegen seien, richte sich nach dem Zeitpunkt der Fällung des ersten Entscheides. Werde der erste Entscheid vor dem 1. Januar 2001 eröffnet, sei die alte Kostenregelung anwendbar, werde er nach diesem Datum versandt, sei die neue Kostenregelung anwendbar. Vorliegendenfalls gelange folglich Art. 56 MWSTV zur Anwendung, und es seien Kosten zu erheben.

Stellt die ESTV für die Frage nach dem anwendbaren Verfahrensrecht in übergangsrechtlichen Streitigkeiten auf den Zeitpunkt der Fällung des ersten Entscheides ab, verletzt sie kein Bundesrecht. Nach Massgabe des Grundsatzes, dass neue Verfahrensvorschriften sofort anwendbar sind, wendet die ESTV mit ihren nach dem 1. Januar 2001 gefällten ersten Entscheiden in Verfahren, die Umsätze aus Steuerperioden vor dem 1. Januar 2001 betreffen, bereits Art. 68 MWSTG an. Diese Fälle beurteilt sie folglich nach den alten materiellrechtlichen Vorschriften, aber (sofort) nach der neuen Verfahrensvorschrift. Weiter braucht die ESTV nicht zu gehen. Denn ihre Praxis deckt sich mit dem geltenden Übergangsrecht, demgemäss nur die während der Geltungsdauer des neuen Rechts eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse nach neuem Recht zu beurteilen sind (Art. 93 Abs. 1 MWSTG e contrario). Da die ESTV mit dem ersten Entscheid ein Verfügungsverhältnis mit der Mehrwertsteuerpflichtigen begründet, ist folglich gerechtfertigt, auf dieses - nach dem 1. Januar 2001 entstandene - Rechtsverhältnis das neue Verfahrensrecht anzuwenden, auch wenn die Sache selbst nach den alten materiellrechtlichen Vorschriften zu beurteilen ist. Erfolgt

aber wie im vorliegenden Fall nur der Einspracheentscheid nach dem 1. Januar 2001 und ist das Rechtsverhältnis während der Geltungsdauer des alten Rechts entstanden (mit dem ersten Entscheid), so richten sich die Verfahrenskosten nach altem Recht. Dies umso mehr, als vorliegendenfalls mit der Einsprache vom 15. September 1999 das Einspracheverfahren bereits vor Inkrafttreten des neuen Rechts eingeleitet worden ist (vgl. Entscheid der SRK vom 17. Januar 2003 in Sachen P. [SRK 2002-013] E. 5b).

6. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen und der ESTV zu neuem

Entscheid zurückzuweisen. (Kosten)

[6] Zu lesen auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz unter http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf

[7] Die alten Texte zur Mehrwertsteuerverordnung sind zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstr. 50, CH-3003 Bern.

[8] Zu beziehen beim Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL), Vertrieb Publikationen, CH-3003 Bern.

Dokumente der SRK