



SRK 2004-022

Der Vizepräsident: André Moser
Die Richter: Sarah Protti Salmina, Peter Spinnler
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

Entscheid vom 8. Juni 2005

in Sachen

X, Beschwerdeführerin, vertreten durch A,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Y (Ref. ...)

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 1999 / Geschäftsbücher, Geldeingänge

Sachverhalt:

A.- Die X mit Sitz in Y bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister Y den Import / Export-Handel mit und die Herstellung von Waren aller Art; den Kauf, Verkauf sowie Vermittlung und Verwaltung von Liegenschaften. Die Gesellschaft kann sich an andern Unternehmungen beteiligen.

Gestützt auf Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) war die X vom 1. Januar 1996 bis zum 31. März 2000 im von der

Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

An mehreren Tagen im Juni und August 2000 führte die ESTV im Geschäftsbetrieb der X gemäss Art. 50 MWSTV eine Kontrolle durch. Dabei stellte die Verwaltung unter anderem fest, dass mehrere Geldeingänge nicht nachgewiesen waren, teils die Vorsteuer zu Unrecht geltend gemacht wurde und Erträge aus Kommissionsgeschäften nicht abgerechnet wurden. Gestützt auf das Ergebnis dieser Kontrolle machte die Verwaltung bei der X für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 1999 (Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 1999) mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 20. September 2000 eine Nachbelastung von total Fr. 67'870.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins ab 12. September 1998 (mittlerer Verfall) geltend. Zudem zeigte sich nach Ansicht der ESTV, dass die Voraussetzungen für die Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen betreffend die X ab dem Jahre 2000 nicht mehr erfüllt waren. Die Gesellschaft wurde daher rückwirkend per 31. Dezember 1999 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gestrichen. Der für das 1. Quartal 2000 von der X entrichtete Mehrwertsteuerbetrag wurde ihr mit Gutschriftsanzeige (GS) Nr. ... vom 20. September 2000 im Betrag von Fr. 543.-- gutgeschrieben.

Mit Schreiben vom 16. Oktober 2000 bemängelte die X gegenüber der ESTV die vorgenommenen Nachbelastungen und reichte diverse Dokumente ein. Hierauf bezog die Verwaltung mit Schreiben vom 30. November 2000 Stellung und forderte von der Gesellschaft weitere Unterlagen an. In der Folge nahm die ESTV mit EA Nr. ... vom 1. Dezember 2000 eine weitere Berichtigung vor (Fr. 5'087.-- für die Zeit vom 1. Januar 1996 bis zum 31. Dezember 1999 zuzüglich 5 % Verzugszins seit 15. Oktober 1996).

B.- Mit Entscheid im Sinne von Art. 51 MWSTV vom 9. Januar 2001 bestätigte die ESTV die Mehrwertsteuerforderung gegenüber der X im Betrag von Fr. 72'414.-- (Fr. 67'870.-- ./ Fr. 543.-- + Fr. 5'087.--) zuzüglich Verzugszinsen. Am 17. Januar 2001 teilte die Verwaltung der Gesellschaft mit, dass aufgrund eines Versehens deren Schreiben vom 21. Dezember 2000 nicht vor der Ausfertigung des Entscheides berücksichtigt worden sei und dass die ESTV im Falle eines Einspracheverfahrens darauf verzichten würde, die Kosten welche im Rahmen des Einspracheverfahrens entstehen, zu erheben.

Gegen den Entscheid vom 9. Januar 2001 liess die X am 25. Januar 2001 Einsprache erheben. Am 12. März 2001 bestätigte die ESTV den Empfang der Einsprache und gewährte der Vertreterin der Gesellschaft eine Nachfrist bis zum 6. April 2001, um die Einsprache mit den entsprechenden Beweismitteln zu ergänzen. Innert erstreckter Frist wurden diverse Dokumente eingereicht. Infolge eines hängigen Strafverfahrens konnten jedoch nicht alle offenen Punkte geklärt werden. Am 15. April 2003 gelangte die ESTV neuerlich an die Vertreterin der X betreffend die noch ausstehenden Dokumente des hängigen Strafverfahrens und gewährte eine Nachfrist für die Einreichung der fehlenden Unterlagen. Fristgerecht wurden der Verwaltung Dokumente eingereicht. Da aus diesen Unterlagen der Sachverhalt immer noch nicht eindeutig

hervorging, wandte sich die ESTV am 5. November 2003 erneut an die X. Innert angesetzter Frist (17. November 2003) wurden der Verwaltung von der Gesellschaft keine weiteren Dokumente mehr eingereicht.

C.-.- Im Einspracheentscheid vom 5. Januar 2004 erkannte die ESTV wie folgt:

"1.- Der Entscheid vom 9. Januar 2001 ist für den Betrag von Fr. 2'524.90 zuzüglich Verzugszins in Rechtskraft erwachsen.

2.- Die Einsprache wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.

3.- Die Löschung der X aus dem Register der Steuerpflichtigen per 31. Dezember 1999 wird aufgehoben.

4.- Die X hat der Eidg. Steuerverwaltung für die Zeit vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 1999 ausser den rechtskräftigen Steuern und Verzugszinsen noch zu bezahlen:

Fr. 72'414.--	gemäss Entscheid vom 9. Januar 2001
./ Fr. 2'524.90	rechtskräftige Steuern gemäss EA Nr. ...
./ Fr. 20'942.10	gemäss Erwägungen
+ Fr. 543.--	gemäss Erwägungen (betrifft GS Nr. ...)
<u>Fr. 49'490.--</u>	Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszinsen

5.- Es werden keine Verfahrenskosten erhoben."

Zur Begründung führte die ESTV aus, die Geschäftsbücher der X seien nicht ordnungsgemäss geführt worden, insbesondere seien nicht nachgewiesene Geldeingänge festgestellt worden, Erträge aus Kommissionsware seien nicht abgerechnet worden und die Vorsteuer sei teilweise zu Unrecht in Abzug gebracht worden. Die X mache zwar geltend, ihr Gesellschafter und Geschäftsführer B habe in den Jahren 1993 und 1994 Privatbezüge in bar vom Konto der seinerzeit bestehenden Einzelfirma bezogen, die Gelder anschliessend in einem Bankschliessfach verwahrt und es seien damit in den folgenden Jahren Einlagen in die Gesellschaft finanziert worden. Diese Darstellung als Erklärung für die Geldzuflüsse sei nach Ansicht der Verwaltung unglaubwürdig. Es müsste sich dabei um Einlagen in die Kasse bzw. auf ein Konto der X durch einen Gesellschafter handeln, die als solche in den Geschäftsbüchern auszuweisen seien. Da die X den ordnungsgemässen Nachweis für Einlagen durch einen Gesellschafter nicht habe erbringen können, müsse die ESTV davon ausgehen, dass es sich dabei um Einnahmen aus steuerbaren Umsätzen der Gesellschaft gehandelt habe. In diesem Punkt werde an der Nachforderung von Fr. 24'049.15 (nebst Verzugszins) festgehalten.

Des Weiteren werde durch die X die Nachbelastung der Erträge aus "Kommissionswaren" bestritten. Der Geschäftsführer B behaupte zwar, es seien im Jahre 1999 Zahlungen im Betrag von Fr. 13'200.-- irrtümlich über die Gesellschaft abgewickelt worden und er sei lediglich zum Inkasso berechtigt gewesen. Den Geschäftsbüchern der X könne nach Ansicht der ESTV allerdings keine Abrechnung entnommen werden, aus der dieser Umstand hervorgehe.

Ferner mache die X geltend, dass es sich bei der Überweisung des Geldbetrages in Höhe von Fr. 100'782.-- von C um eine Falschüberweisung handle. Die Rückzahlung dieses Betrages erfolge, sobald das Strafverfahren in Sachen C abgeschlossen sei. Nach Ansicht der ESTV gehe aus den Geschäftsbüchern der Gesellschaft nicht hervor, ob und wenn ja wann der "irrtümliche Zahlungseingang" von der X zurückbezahlt worden sei, noch ob es sich wirklich um einen Irrtum gehandelt habe; die Kopie der Zessionserklärung von Frau C-D und Herrn C an die Valiant Bank genüge als Nachweis nicht. Darüber hinaus habe die X einer Aufforderung unter Fristansetzung durch die ESTV, ihr eine Kopie des Gerichtsurteiles in Sachen C vorzulegen, nicht Folge geleistet. Die Verwaltung halte daher an der Nachbelastung fest.

Bei der Kontrolle habe der Inspektor der ESTV festgestellt, dass in den Jahren 1996 bis 1998 Vorsteuern für Fahrzeuge geltend gemacht worden seien, obwohl diese ausschliesslich privat genutzt worden seien. Nach Aufforderung habe die X den Nachweis erbringen können, dass in den Jahren 1996 und 1997 die Fahrzeuge sowohl geschäftlich als auch privat genutzt worden seien. Daher hätten die Fahrzeuge als Geschäftsvermögen anerkannt werden können und die nachbelastete Vorsteuer sei der Gesellschaft wegen der gemischten Nutzung zur Hälfte wieder gutgeschrieben worden. Im Gegenzug habe die Verwaltung den Verkauf von zwei Fahrzeugen vom Typ Mercedes im April und August 1996 nachbelastet, weil diese Verkäufe im Jahr 1996 nicht versteuert worden seien.

Schliesslich habe die ESTV festgestellt, dass die X - entgegen früheren Ausführungen (Schreiben der A vom 18. Februar 2000) - die Geschäftstätigkeit in den Jahren 1998 und 1999 nicht eingestellt habe. Der steuerbare Gesamtumsatz habe in beiden Jahren mehr als Fr. 75'000.-- betragen, darüber hinaus habe die Gesellschaft auch im Jahr 2000 steuerpflichtige Einnahmen in einem Umfang erzielt, mit dem diese Schwelle überschritten worden sei. Daher sei die ursprüngliche Löschung per 31. Dezember 1999 zu Unrecht vorgenommen worden. Daraus resultiere einerseits eine Reduktion der Mehrwertsteuerforderung um Fr. 20'942.10, andererseits eine Erhöhung um Fr. 543.--.

D.- Mit Eingabe vom 3. Februar 2004 erhebt die X (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 5. Januar 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt sinngemäss, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben. Zur Begründung bringt sie insbesondere vor, bei jenen Einzahlungen, die der Geschäftsführer und Gesellschafter B an die Gesellschaft geleistet habe, handle es sich um Privateinlagen in die Gesellschaft. Das Geld stamme zum grössten Teil aus einem Aktienverkauf. Nach und nach, je nach Bedarf, seien von B Einzahlungen an die Beschwerdeführerin vorgenommen worden. Dabei handle es sich nicht um mehrwertsteuerpflichtige Umsätze. Auch der Geldeingang von C sei von der ESTV unzutreffend als Umsatzerlös qualifiziert worden. Dieser Betrag betreffe B persönlich und nicht die Gesellschaft.

Auf entsprechende Aufforderung durch die SRK hin präzisierte die Vertreterin der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 6. Februar 2004 (Postaufgabe 9. Februar 2004) ihr Rechtsbegehren wie folgt: "Es sei die MWST-Forderung der Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung MWST vom 5. Januar 2004 im Betrag von Fr. 49'490.-- aufzuheben. Die Begründung wurde am 3. Februar 2004 mit entsprechenden Belegen eingereicht." Obwohl die Vertreterin der Beschwerdeführerin durch die SRK ausdrücklich dazu aufgefordert worden war, die Beschwerde auch hinsichtlich Begründung und Beweismittel zu verbessern, enthielt diese Eingabe diesbezüglich keine Ausführungen bzw. wurden - ausgenommen die Vollmacht vom 21. Dezember 2000 - keine zusätzlichen Beweismittel der Rekurskommission eingereicht.

E.- In der Vernehmlassung vom 20. April 2004 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei im Umfang von Fr. 6'151.-- gutzuheissen, im Übrigen jedoch kostenpflichtig abzuweisen.

Von einer ordnungsgemässen Buchführung könne nicht gesprochen werden. Betreffend die fraglichen Einzahlungen von total Fr. 391'370.--, die durch den Geschäftsführer und Gesellschafter B an die Beschwerdeführerin vorgenommen wurden, habe die Gesellschaft den Nachweis nicht erbracht, dass es sich dabei um Privateinlagen handle. Jedenfalls könnten diese Zahlungen in den Geschäftsbüchern der Gesellschaft nicht als Privateinlagen des Gesellschafters qualifiziert werden.

Bezüglich des Geldeingangs von C habe die ESTV von der Beschwerdeführerin mehrfach Beweismittel angefordert, zuletzt am 5. November 2003 unter Fristansetzung bis zum 17. November 2003. Diese Frist sei unbenutzt abgelaufen. Erst mit Schreiben vom 5. Januar 2004, bei der Verwaltung eingegangen am 6. Januar 2004, habe die Gesellschaft mit ca. 1.5 Monaten Verspätung die angeforderten Unterlagen eingereicht. Am 5. Januar 2004 habe die ESTV jedoch bereits den angefochtenen Einspracheentscheid erlassen. Mit den eingereichten Unterlagen habe die Beschwerdeführerin glaubhaft gemacht, dass der fragliche Zahlungseingang nicht im Zusammenhang mit einer steuerbaren Leistung stehe. Die ESTV halte daher an der Aufrechnung eines Umsatzes von Fr. 100'783.-- (Mehrwertsteuerbetrag Fr. 6'151.--) aus dem Jahre 1997 nicht mehr fest. Da die Gesellschaft jedoch die Beweismittel innerhalb der ihr angesetzten Fristen hätte einreichen müssen, seien ihr die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK im vollen Umfang aufzuerlegen.

Insgesamt sei die Steuernachbelastung von Fr. 52'014.90 (Fr. 49'090.-- gemäss Einspracheentscheid vom 5. Januar 2004 zuzüglich rechtskräftige Mehrwertsteuern von Fr. 2'524.90) auf Fr. 45'863.90 herabzusetzen.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird - soweit erforderlich - im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nur zum Teil durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der angefochtene Einspracheentscheid ist der Vertreterin der Beschwerdeführerin offensichtlich am 6. Januar 2004 zugestellt worden. Die am 3. Februar 2004 zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Beschwerde ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist mithin einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich nach dem VwVG (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind.

b) Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 (aÜB-BV; aSR 101) 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 1996 bis 2000 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. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) 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 Kogniti-

onseingrenzung aber etwas weniger weit als beim Bundesgericht (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63/1999 Nr. 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. Auflage, Y 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. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass die Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über ihre 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 der Steuerpflichtigen, wenn diese ihren Pflichten nicht nachkommt (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Y 1994, S. 267 f. Rz. 994 ff.). Die Steuerpflichtige hat ihre Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; sie ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung ihrer 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 der Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt geäußelter Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da die Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. die Entscheide der SRK vom 12. August 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 232 f., vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff. E. 3a sowie vom 2. Oktober 1997, veröffentlicht in VPB 62/1998 Nr. 46 S. 400 ff. 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 aÜB-BV. Diese Verfassungsnorm begründet mangels weiterer Vorgaben einen sehr weiten Gestaltungsspielraum des Ordnungsgebers 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 die Steuerpflichtige ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht 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; im Folgenden: Wegleitung) Gebrauch gemacht. In der Wegleitung

sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten 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). 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 die Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet ist. Sie 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 73 S. 233 E. 2c/aa; 63 S. 236 E. 2a; 55 S. 574 E. 2c).

c) Nach Art. 48 MWSTV nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäsem 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 der 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 Umsatzzuschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 73 S. 233 f. E. 2c/aa; 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 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff. E. 4b). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es der 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 Ent-

scheid des Bundesgerichts vom 21. Juni 2000 [2A.580/1999]). Dabei hat sie 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 Bundesgerichts vom 12. November 1998 in Sachen E. G. AG, E. A. AG und F. [2A.55/1998], E. 8). Es obliegt der Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. 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.

3.- a) Im vorliegenden Fall ist zu untersuchen, ob die von der Beschwerdeführerin geführten Aufzeichnungen der ESTV zutreffend Anlass gaben, diesen die Anerkennung zu versagen. Falls darauf zu erkennen ist, dass die Verwaltung zutreffend eine Aufrechnung von Zahlungseingängen als Umsatz bzw. eine Umsatzschätzung vorgenommen hat, ist die Höhe des von der Verwaltung geforderten Mehrwertsteuerbetrages zu kontrollieren.

b) aa) Die Beschwerdeführerin behauptet, es seien seitens des Geschäftsführers und Gesellschafters B in den Jahren 1996 bis 1999 Bareinlagen in erheblichem Ausmass erfolgt. Gegenüber der ESTV machte die Beschwerdeführerin im Schreiben vom 16. Oktober 2000 als Rechtfertigung für diese eher ungewöhnlichen Transaktionen geltend, der Geschäftsführer und Gesellschafter B habe im Jahre 1993 Privatbezüge im Betrag von Fr. 522'300.-- und im Jahre 1994 im Betrag von Fr. 210'000.-- aus seiner früheren Einzelfirma vorgenommen. In den Folgejahren seien die Gelder aus diesen Privatbezügen von ihm dann in die Gesellschaft einbezahlt worden. In der Beschwerdeschrift vom 3. Februar 2004 ändert die Beschwerdeführerin jedoch ihre Argumentation und führt aus, B habe von E den Betrag von Fr. 360'000.-- für den Verkauf der Aktien der F Y erhalten und dieses Geld in ein Banksafe gelegt. Nach und nach, je nach Bedarf, seien von ihm von diesem Geld Einzahlungen an die Beschwerdeführerin vorgenommen worden. Als Beweismittel legt die Gesellschaft einen Kaufvertrag über den Verkauf der fraglichen Aktien vom 31. März 1995 vor.

Gemäss den vorliegenden Kontoauszügen der Beschwerdeführerin wurden die betreffenden Beträge jeweils auf das Darlehenskonto der Anteilsinhaber (Gegenkonto: Kasse oder Bank) gebucht. Der Buchungstext lautete jeweils "Einlage M. B", "Einzahlung M. B", "Einlage in CS" oder "Einlage in Kasse". Die Führung eines Darlehens- oder Kontokorrentkontos für die Gesellschafter ist bei personenbezogenen Gesellschaften üblich. Ebenso alltäglich ist, dass die Anteilsinhaber einer derartigen Gesellschaft Geld zur Verfügung stellen und ihnen der entsprechende Betrag auf dem Darlehens- oder Kontokorrentkonto gutgeschrieben wird. Dabei ist die Frage, woher ein Anteilsinhaber die entsprechenden Geldbeträge bezieht, kein Thema. Nachdem die entsprechenden Vorgänge von der Beschwerdeführerin in ihren Geschäftsbüchern ausdrücklich als "Einlagen" oder "Einzahlungen" bezeichnet worden sind, kann der von der ESTV erhobene Vorwurf, die Gesellschaft habe es unterlassen, jene Einzahlungen unter der richtigen Bezeichnung in den Geschäftsbüchern zu deklarieren bzw. es seien keine derartigen

Bareinlagen von Fr. 391'370.-- nachgewiesen, nach Ansicht der SRK nicht aufrecht erhalten werden.

bb) Macht die ESTV geltend, bei einem derartigen - wie gesagt bei personenbezogenen Gesellschaften allgemein üblichen - Vorgang der Fremdfinanzierung durch einen Anteilsinhaber handle es sich in Tat und Wahrheit um etwas ganz anderes, nämlich um eine Entgeltzahlung (seitens eines Dritten) für eine von der Gesellschaft erbrachte, der Mehrwertsteuer unterliegende Leistung, so ist die Verwaltung hierfür beweispflichtig, zumal es sich dabei um die Behauptung eines steuerbegründenden Sachverhaltselements handelt. Es erscheint aber von vornherein als wenig wahrscheinlich, dass ein Gesellschafter, wie die Verwaltung dies hier implizit geltend macht, vorerst der mehrwertsteuerpflichtigen Gesellschaft zustehende Entgeltzahlungen privat ("schwarz") vereinnahmt und in der Folge genau diese Gelder wiederum als Darlehen der Gesellschaft zur Verfügung stellen sollte. Dies gilt umso mehr, als er aufgrund einer solchen Vorgehensweise weit reichende Konsequenzen auch in Bezug auf andere Steuerarten (sowohl auf Stufe Gesellschaft wie auch auf Stufe Gesellschafter) und allenfalls auch in strafrechtlicher Hinsicht zu gewärtigen hätte, wenn das Ganze entdeckt wird. Es müssten daher schon ganz klare Beweise dafür vorliegen, dass es sich bei den vom Gesellschafter stammenden Beträgen, die einem für ihn von der Gesellschaft geführten Darlehens- oder Kontokorrentkonto als Einlagen gutgeschrieben wurden um Entgelte für von der Gesellschaft erbrachte steuerbare Leistungen (gegenüber Dritten) handelt. Einen solchen Nachweis hat die ESTV hier in keiner Art und Weise erbracht. Sie hat sich vielmehr auf reine Behauptungen beschränkt. Als ungewöhnlich kann allenfalls der Umfang der getätigten Einlagen angesehen werden. Allerdings sind offenbar erhebliche Verluste angefallen, welche vermutlich dazu geführt haben, dass umfangreiche zusätzliche Mittel eingeschossen werden mussten. Die Beschwerdeführerin bzw. der Geschäftsführer und Gesellschafter B haben denn auch Erklärungen dafür geliefert, woher diese privaten Mittel kommen, auch wenn sie sich dabei in gewisse Widersprüche verwickelt haben. Damit haben sie immerhin glaubhaft gemacht, woher die fraglichen Gelder stammen könnten. Die ESTV hat sich mit diesen Erklärungen in keiner Weise auseinandergesetzt und mithin auch nicht dargetan, weshalb diese unrichtig sein sollten. Erst recht hat sie keine Indizien für ihre Hypothese anführen können, wonach die privaten Gelder, welche B der Gesellschaft zur Verfügung gestellt hat, aus unverbuchten, dem Geschäftsführer und Gesellschafter zuvor "schwarz" überlassenen Entgeltzahlungen für die Mehrwertsteuer unterliegende Leistungen der Beschwerdeführerin stammen würden.

Unter diesen Umständen ist die Beschwerde in Bezug auf die Nachforderung betreffend die Position Bareinlagen des Geschäftsführers und Gesellschafters B in den Jahren 1996 bis 1999 gutzuheissen.

c) Nachdem die ESTV betreffend die Position Geldeingang von C die von der Gesellschaft - trotz Fristansetzung - verspätet eingereichten Beweismittel akzeptiert, wird die Nachbelastung dieser Position von der Verwaltung nicht mehr aufrecht erhalten. Die Aufrechnung von Fr. 100'783.-- (darauf entfallender Mehrwertsteuerbetrag Fr. 6'151.--) hat

daher zu unterbleiben und der von der Gesellschaft der Verwaltung geschuldete Mehrwertsteuerbetrag ist entsprechend zu berichtigen.

d) Die Beschwerdeführerin hat in der Beschwerde vom 3. Februar 2004 keine Begründung zu den Positionen Nachbelastungen hinsichtlich der Erträge aus Kommissionswaren sowie des Verkaufs von Fahrzeugen vorgebracht. Sogar nach der Aufforderung zur Verbesserung der Beschwerde hat die Gesellschaft der SRK bezüglich der Anfechtung der Aufrechnungen in beiden Punkten weiterhin keine Begründung abgegeben. Die Beschwerdeführerin hat sich in ihren Eingaben an die SRK nicht mit der Schätzung der ESTV im Einzelnen auseinander gesetzt. Obwohl eine ausführliche und detaillierte 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 sie sich darauf beschränkt, der Rekurskommission lediglich den pauschalen und allgemein gehaltenen Antrag auf Aufhebung der gesamten Nachbelastung durch die ESTV in sämtlichen Punkten zu stellen. Die Rekurskommission sieht sich unter diesen Umständen nicht veranlasst, diese Sachverhalte einer neuerlichen Überprüfung zu unterziehen, da ihr keinerlei Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die ESTV die Belastungen zu Unrecht vorgenommen hat.

4.- a) Der Einspracheentscheid der ESTV vom 5. Januar 2004 ist daher teilweise aufzuheben. Die Beschwerde ist im Sinne der Erwägungen (E. 3b und c) teilweise gutzuheissen und die Sache an die ESTV zu neuem Entscheid zurückzuweisen. Betreffend die beiden Positionen Geldeingang von C sowie Bareinlagen des Geschäftsführers und Gesellschafters B in den Jahren 1996 bis 1999 hat die Beschwerdeführerin ihren Rechtsstandpunkt durchgesetzt, hinsichtlich aller weiteren Positionen ist die Beschwerde abzuweisen.

b) Gemäss Art. 63 Abs. 3 VwVG dürfen einer (teilweise) 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 Beschwerdeführerin ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und beispielsweise ein Beweismittel verspätet eingereicht hat (Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 3. August 2004 in Sachen H. [ZRK 2003-096] E. 3; vgl. ASA 50 S. 432 E. 1b; Entscheid der SRK vom 15. März 1999, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 94 S. 889 f. E. 6; Entscheid der SRK vom 18. September 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 80 S. 740 ff. E. 2c; Entscheid der SRK vom 2. Oktober 1997, veröffentlicht in VPB 62/1998 Nr. 46 S. 406 f. E. 3c und S. 408 E. 4c).

Das Verhalten der Beschwerdeführerin als Abgabepflichtige (verspätete Vorlage von Beweismitteln an die ESTV trotz Fristansetzung bezüglich der Position Geldeingang C) hat bei der Kostenverlegung Berücksichtigung zu finden, weil sie damit die in casu entstandenen Verfahrenskosten kausal verursacht hat. Die Gesellschaft wäre allein schon wegen des Selbstdeklarationsprinzips dazu verpflichtet gewesen, diese Unterlagen fristgerecht bei der Verwaltung einzureichen; dies wäre ihr ohne weiteres zumutbar gewesen.

c) Bei der Kostenverlegung ist daher zu Gunsten der Beschwerdeführerin nur die Position Bareinlagen des Geschäftsführers und Gesellschafters B in den Jahren 1996 bis 1999 zu berücksichtigen. Trotz Obsiegens betreffend die Position Geldeingang C sind der Beschwerdeführerin die darauf entfallenden Kosten aufzuerlegen, da sie - wie bereits erwähnt - die betreffenden Unterlagen nicht fristgerecht bei der ESTV eingereicht hat. Hinsichtlich aller weiteren Positionen ist von einem Obsiegen der Verwaltung auszugehen.

Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 1'500.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 1'000.-- zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 1'500.--) mit den Verfahrenskosten (Fr. 1'000.--) zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 500.--) nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV; SR 172.041.0]). Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

d) Nach Art. 64 Abs. 1 VwVG kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zugesprochen werden, wobei diese entsprechend zu kürzen ist, wenn die Partei nur teilweise obsiegt (Art. 8 Abs. 6 VwKV). Aus denselben Gründen wie bei der Verlegung der Verfahrenskosten ist der durch eine Treuhandunternehmung vertretenen Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zu Lasten der ESTV von Fr. 1'000.-- zuzusprechen.

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X vom 3. Februar 2004 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 5. Januar 2004 wird teilweise gutgeheissen, der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 5. Januar 2004 teilweise aufgehoben und die Sache an die Eidgenössische Steuerverwaltung im Sinne der Erwägungen zu neuem Entscheid zurückgewiesen.
- 2.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission werden mit Fr. 1'500.-- (Spruch- und Schreibgebühren) bestimmt, der X im Umfang von Fr. 1'000.-- auferlegt und in diesem Teilbetrag mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 500.-- ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides an die X zurückzuerstatten.
- 3.- Der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden keine Verfahrenskosten auferlegt.
- 4.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der X eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'000.-- auszurichten.
- 5.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Vizepräsident:

Der Gerichtsschreiber:

André Moser

Johannes Schöpf