



SRK 2003-168

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Peter Spinnler; Barbara Merz Wipfli
Der Gerichtsschreiber ad hoc: Martin V. Würmli

Entscheid vom 31. August 2004

in Sachen

X. AG, ..., vertreten durch ..., Beschwerdeführerin

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV/MWSTG);
Verzugszins / 1. Quartal 1996 bis 3. Quartal 2001

Sachverhalt:

A.- Die X. AG ist seit dem ... als Steuerpflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Die X. AG bezweckt gemäss Handelsregister die Entwicklung und den Vertrieb von Sportprodukten sowie Marketing und Werbung für Sportprodukte. Sie kann ausserdem Grundstücke erwerben, halten und veräussern.

B.- Am 6. Februar 2002 führte die ESTV bei der X. AG im Sinne von Art. 50 der Verordnung über eine Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) und Art. 62 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) eine Steuerkontrolle durch und revidierte die Steuerperioden vom 1. Januar 1996 bis zum 30. September 2001. Daraus ergab sich eine Steuernachforderung in Höhe von Fr. 16'838.—, welche die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 4. März 2002 geltend machte. Gleichzeitig gewährte die ESTV der Steuerpflichtigen eine Frist bis zum 5. April 2002, um Unterlagen/Nachweise betreffend eine geltend gemachte Steuerbefreiung infolge Ausfuhr sowie betreffend dem ausgeführten Vorsteuerabzug einzureichen und stellte eine nochmalige Überprüfung der EA in Aussicht. Die X. AG reichte innert dieser Frist keine Unterlagen ein. Am 26. Juni 2002 faxte sie der ESTV verschiedene Dokumente und beantragte mit diesen eine Steuerreduktion von Fr. 15'571.05. Die ESTV bestreitet, dass die X. AG die Belege nebst Übermittlung per Fax noch im Original eingereicht hat. Basierend auf dieser geltend gemachten Steuerreduktion nahm die X. AG offenbar eigenhändig Verrechnungen vor. So wies sie in der Mehrwertsteuerabrechnung des 2. Quartals 2002 ein Steuerguthaben aus.

C.- Am 19. Dezember 2002 stellte die ESTV der X. AG Verzugszinsen in Höhe von Fr. 2'795.— in Rechnung. Mit Schreiben vom 20. Januar 2003 ersuchte die Beschwerdeführerin die ESTV um Prüfung einer Herabsetzung dieser Verzugszinsrechnung, da diese die geltend gemachte Steuerreduktion von Fr. 15'571.05 nicht berücksichtige und auf einer angeblich falschen Steuerschuld von Fr. 16'838.— beruhe. Sinngemäss forderte sie eine neue Berechnung des Verzugszinses auf einer Steuernachforderung von lediglich Fr. 1'266.95.

D.- Eine Zahlung des Verzugszinses blieb daraufhin aus und die ESTV leitete gegen die X. AG eine Betreibung ein, gegen welche diese Rechtsvorschlag erhob. In Anwendung von Art. 51 MWSTV und Art. 63 MWSTG forderte die ESTV mit Entscheid vom 11. Juni 2003 von der X. AG erneut einen Verzugszins in Höhe von Fr. 2'795.—. Mit diesem Entscheid wurde im Übrigen der Rechtsvorschlag gegen den Zahlungsbefehl Nr. ... vom 8. Mai 2003 des Betreibungsamtes K. aufgehoben.

E.- Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerpflichtige am 30. Juni 2003 (Poststempel: 2. Juli 2003) fristgerecht Einsprache und hielt fest, dass sie mittels Originalbelegen den Nachweis erbracht habe, dass die Steuerforderung grösstenteils nicht gerechtfertigt sei. So sei der aus der EA vom 4. März 2002 resultierende Saldo zu Lasten der X. AG in Höhe von

Fr. 16'838.— durch Beschaffung und Einreichung der Originalbelege um total Fr. 15'571.05 gemindert worden. Sie habe deshalb die verbleibende Steuerschuld mit den nachfolgenden Quartalsabrechnungen verrechnet.

F.- Mit Einspracheentscheid vom 15. September 2003 wies die ESTV diese Einsprache ab und bestätigte ihren Entscheid vom 11. Juni 2003.

G.- Mit Eingabe vom 21. Oktober 2003 erhebt die X. AG Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen obgenannten Einspracheentscheid. Sie bringt dabei im Wesentlichen erneut vor, dass der aus der EA vom 4. März 2002 resultierende Saldo zu Lasten der X. AG in Höhe von Fr. 16'838.— durch Beschaffung und Einreichung von Originalausfuhrdokumenten und -vorsteuerbelegen um total Fr. 15.571.05 gemindert worden sei.

H.- In der Vernehmlassung vom 16. Januar 2004 stellt die ESTV den Antrag, die Beschwerde unter Kostenfolge vollumfänglich abzuweisen. Insbesondere führt die ESTV darin aus, dass die von X. AG (folgend: Beschwerdeführerin) geltend gemachte Reduktion der Steuer um Fr. 15'571.05 auf Fr. 1'266.95 weder ermittelbar noch von ihr dargetan worden sei und dass sie ihr keine Originaldokumente nachgereicht habe.

Auf die in den einzelnen Eingaben an die SRK enthaltenen Begründungen wird - soweit entscheidungswesentlich - im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV bzw. Art. 65 MWSTG). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen; sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 400.— 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) Der angefochtene Einspracheentscheid wurde am 15. September 2003 als eingeschriebene Sendung an die Beschwerdeführerin abgeschickt. Diese konnte ihr allerdings von der Post weder anlässlich eines ersten Zustellungsversuches noch innert der deshalb eingeräumten Abholfrist ausgehändigt werden. Mit Datum vom 29. September 2003 stellte die ESTV der Beschwerdeführerin den Entscheid infolgedessen mit normaler Post zu. Eine

eingeschriebene Sendung, die der Adressat nicht rechtzeitig bei der Post abholt, gilt am letzten Tag der Abholungsfrist als rechtsgültig zugestellt. Der Adressat einer Abholungseinladung ist während einer Frist von sieben Tagen zum Bezug der darauf vermerkten Sendungen berechtigt (vgl. Ziff. 2.3.7 Bst. b der Allgemeinen Geschäftsbedingungen [AGB] der Post, welche gestützt auf Art. 11 des Postgesetzes vom 30. April 1997 [PostG; SR 783.0] erlassen wurden; BGE 123 III 492, E. 1; BGE 115 Ia 15, E. 3a und 3b). Ein allfälliger zweiter Versand und die spätere Entgegennahme der Sendung vermögen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts an diesem Ergebnis nichts zu ändern und sind rechtlich unbeachtlich (vgl. BGE 119 V 94, E. 4). Der Entscheid der ESTV gilt deshalb als am 23. September 2003 zugestellt und die Rechtsmittelfrist begann somit am darauffolgenden Tag (24. September 2003) zu laufen. Die am 21. Oktober zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Beschwerde ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 VwVG).

2.- a) Der Streitgegenstand darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich also höchstens verengen und um nicht streitige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten (vgl. André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel 1998, Rz. 2.13, mit weiteren Hinweisen; Entscheid der SRK vom 18. Januar 1999, veröffentlicht in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.78, E. 2.). Voraussetzung für ein Eintreten der Beschwerdeinstanz auf ein in der Beschwerde gestelltes Begehren ist das Vorliegen einer Verfügung der Vorinstanz, die sich ausdrücklich zum Gegenstand, auf den sich das Beschwerdebegehren bezieht, geäußert hat. Zudem ist es im Grundsatz nicht zulässig, den Streitgegenstand im Beschwerdeverfahren gegenüber dem Rechtsverhältnis, das Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens bildete, auszudehnen (vgl. Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1983, S. 44 ff. und S. 256). Ausnahmsweise werden Antragsänderungen und Antragserweiterungen, die im Zusammenhang mit dem Streitgegenstand stehen, aus prozessökonomischen Gründen jedoch zugelassen. Voraussetzung dafür ist, dass einerseits ein sehr enger Bezug zum bisherigen Streitgegenstand besteht und andererseits die Verwaltung im Laufe des Verfahrens Gelegenheit hatte, sich zu dieser neuen Streitfrage zu äussern (Moser, a.a.O., Rz. 2.83; vgl. auch Entscheid der SRK vom 31. Januar 1996, veröffentlicht in VPB 61.21, E. 1b; unveröffentlichter Entscheid des Bundesgerichts i.S. S. vom 23. August 2001 [2A.122/2001]).

b) aa) Dem Grundsatz nach ist eine Ausweitung des Streitgegenstandes also ausnahmsweise möglich. Im vorliegenden Fall ist der Einspracheentscheid der ESTV vom 15. September 2003 Ausgangspunkt des Verfahrens vor der SRK. Als mögliches Anfechtungsobjekt gilt einzig das Dispositiv dieses Entscheides. Vorliegend wird von der Beschwerdeführerin explizit nur die Höhe des Verzugszinses bestritten und sie macht einzig geltend, der Verzugszins sei zu hoch angesetzt. Nachdem jedoch die Höhe des Verzugszinses in einem direkten Bezug zur Höhe der eigentlichen Steuerforderung steht, bestreitet die Beschwerdeführerin implizit auch das Bestehen einer Steuernachforderung in Höhe von Fr. 16'838.—. Aus den Akten geht sodann hervor, dass sie einen Betrag von Fr. 15'571.05 offenbar eigenhändig bei einer der nächsten Quartalsabrechnungen in Abzug brachte und entsprechende Verrechnungen vornahm. Offensichtlich anerkennt die Beschwerdeführerin also

lediglich eine Steuernachforderung in Höhe von Fr. 1'266.95. Gegenwärtig werden zwar nur die Verzugszinsen bestritten. Weil diese aber von der Höhe der Steuerforderung abhängig sind, sieht sich die SRK veranlasst, den Streitgegenstand insoweit auszudehnen, als zunächst ausnahmsweise auch auf Bestand und Umfang dieser Forderung eingegangen werden muss. Dies rechtfertigt sich umso mehr, als die ESTV im Laufe des vorliegenden Verfahrens Gelegenheit gehabt hätte, sich auch zu dieser Streitfrage zu äussern. Die Richtigkeit und Höhe der Steuernachforderung bildet also eine wesentliche Vorfrage des Verzugszinses, ohne deren rechtskräftige Kenntnis dessen Höhe nicht geprüft werden kann.

bb) Ausserdem ist zu beachten, dass eine EA jederzeit zu Gunsten oder zu Ungunsten der Mehrwertsteuerpflichtigen abgeändert werden kann, sofern die Steuerabrechnung nicht bereits Gegenstand eines in Rechtskraft erwachsenen Entscheides im Sinne von Art. 51 MWSTV bzw. Art. 63 MWSTG war oder verjährt ist (vgl. dazu Entscheid der SRK vom 17. Juli 2001, veröffentlicht in VPB 66.43, E. 3a, mit weiteren Hinweisen). Die ESTV erlässt eine EA jeweils nach Abschluss einer Kontrolle, aufgrund von Unkorrektheiten in den für die Kontrollperiode eingereichten Abrechnungen. Eine von der ESTV derart erstellte EA gilt nach Rechtssprechung und Lehre nicht als Verfügung. Wenn die Steuerpflichtige die erhobene Nachforderung bestreitet, muss sie zuerst von der Verwaltung eine anfechtbare Verfügung verlangen und kann nicht aufgrund einer blossen Abrechnung Einsprache erheben (vgl. Isabelle Homberger Gut, in: mwst.com, Basel 2000, S. 859, Rz. 15). Die EA ist folglich keine Verfügung nach Art. 5 VwVG, sondern vielmehr eine rechtlich unverbindliche amtliche Mitteilung der ESTV und erwächst mangels Verfügungscharakter nicht in Rechtskraft (vgl. zum Ganzen auch: Gerhard Schafroth/Thomas P. Wenk, Selbstveranlagung und Ergänzungsabrechnung, in: Der Schweizer Treuhänder [ST], Ausgabe 10/1998, S. 1167 ff.). Im vorliegenden Fall findet sich in den Akten kein Entscheid, der sich mit der Höhe der Steuernachforderung befasst; diese wird lediglich mittels EA Nr. ... in Höhe von 16'838.— geltend gemacht. Wie oben ausgeführt, ist diese allerdings – da kein Entscheid im Sinne von Art. 51 MWSTV bzw. Art. 63 MWSTG vorliegt – noch nicht in Rechtskraft erwachsen. Nachdem die EA am 4. März 2002 ausgestellt wurde und die Verjährungsfrist für eine Steuerforderung fünf Jahre beträgt, wobei diese durch jede Einforderungshandlung und durch jede Berichtigung durch die zuständige Behörde unterbrochen wird (vgl. Art. 72 MWSTV bzw. Art. 49 MWSTG), fehlt es des weiteren auch an einer Verjährung.

3.- a) Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV bzw. Art. 46 f. MWSTG; 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. Mit anderen Worten ist hierfür kein Tätigwerden der Verwaltung erforderlich. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle der Steuerpflichtigen, wenn diese ihren Pflichten nicht nachkommt (Art. 48 MWSTV bzw. Art. 60

MWSTG; vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Auflage, Bern 2003, Rz. 1579 ff.). Ein Verstoß der Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach der Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da durch die Nichteinhaltung dieser Vorschrift die Steuerpflichtigen die ordnungsgemäße Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. Entscheide der SRK vom 14. Juli 2003 in Sachen P. AG [SRK 2003-061], E. 2a; vom 24. April 2003 in Sachen A. [SRK 2003-022], E. 2a; vgl. auch zur Mehrwertsteuerverordnung: Entscheide der SRK vom 18. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.80, E. 2a; vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27, E. 3a; vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83, E. 2). Ein weiterer Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips ist die Verpflichtung der Steuerpflichtigen zur Ablieferung der geschuldeten Steuerbeträge an die Verwaltung. Die Steuerpflichtigen sind auch in diesem Fall verpflichtet, ohne ein vorheriges Tätigwerden bzw. eine Mitwirkung der ESTV (durch Zusendung von Formularen, Aufforderung zur Zahlung, etc.) die geschuldete Steuer zu bezahlen, wobei diese Pflicht unabhängig von der Vornahme der Abrechnung der Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 37 MWSTV bzw. Art. 46 MWSTG besteht (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, veröffentlicht in ST, Ausgabe 12/1998, S. 1473 f., E. 3c).

b) aa) Bei verspäteter Zahlung ist ohne Rücksicht auf den Grund der Säumnis ein Verzugszins geschuldet (Art. 38 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 47 Abs. 2 MWSTG). Erfolgt die Zahlung einer Steuerschuld zu spät, tritt allein aufgrund der verspäteten Zahlung die Verzugszinspflicht ein. Verzugszins ist selbst dann geschuldet, wenn die Schuldnerin gar nicht imstande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist. Insbesondere hängt die Verzinsungspflicht für verspätet geleistete Steuerzahlungen nicht von einer Mahnung ab (vgl. zum Ganzen: Entscheide der SRK vom 19. Februar 1999, i.S. K. [SRK 1998-021], E. 2c; vom 24. Juni, veröffentlicht in ST, Ausgabe 12/1998, S. 1474, E. 3d und 4b; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 312, mit weiteren Hinweisen). Für die Berechnung des Verzugszinses ist weiter der mittlere Verfall massgebend. Der mittlere Verfall bezieht sich auf die Perioden, in denen die Steuer hätte entrichtet werden müssen (vgl. Thomas P. Wenk, in: mwst.com, a.a.O., S. 776, N. 7). Im vorliegenden Fall fällt der mittlere Verfall der EA vom 4. März 2002 auf den 30. April 1999 und der Verzugszins läuft ab diesem Datum, bis der ausstehende Betrag bezahlt oder durch der Steuerpflichtigen zustehende Guthaben ausgeglichen ist. Gestützt auf Art. 81 Bst. i MWSTV bzw. Art. 90 Abs. 3 Bst. b. MWSTG erliess das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) die Verordnung über die Verzinsung vom 14. Dezember 1994 (aSR 641.201.49) bzw. die Verordnung über Verzugs- und Vergütungszinssätze vom 20. Juni 2000 (SR 641.201.49), die beide in Art. 1 vorsehen, dass bei verspäteter Zahlung der Steuer der geschuldete Zins 5% pro Jahr beträgt. Im vorliegenden Fall bestreitet die Beschwerdeführerin allerdings nur die Höhe des Verzugszinses bzw. die zugrunde liegende Steuerforderung, nicht jedoch die Verzugszinspflicht als solche und die Grundlagen der Berechnung.

4.- a) Eigenverbrauch unterliegt der Mehrwertsteuer (Art. 4 Bst. c MWSTV bzw. Art. 5 Bst. c MWSTG). Ein solcher liegt vor, wenn die Steuerpflichtigen aus ihrem Unternehmen

Gegenstände entnimmt, die oder deren Bestandteile sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben und die sie für unternehmensfremde Zwecke, insbesondere für ihren privaten Bedarf oder für den Bedarf ihres Personals verwendet (Art. 8. Abs. 1 Bst. a MWSTV bzw. Art. 9 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Gemäss Verwaltungspraxis zur Verwendung von Fahrzeugen für unternehmensfremde Zwecke kann die Steuerpflichtige den Anteil der privaten bzw. unternehmensfremden Verwendung entweder effektiv ermitteln oder vereinfacht mittels verschiedener Pauschalen (vgl. dazu Entscheid der SRK vom 17. Juni 2002 i.S. G. [SRK 2001-050], E. 2a).

b) Der Vorsteuerabzug nach Art. 29 ff. MWSTV bzw. Art. 19 ff. MWSTG ist ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer (vgl. Entscheide der SRK vom 21. Januar 2003 i.S. M. AG [SRK 2002-040], E. 3a; vom 25. September 2002 i.S. P. [SRK 2001-115], E. 3a und b; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, 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 bzw. Art. 38 Abs. 2 Bst. a-d MWSTG verwendet wird. Lieferungen von Gegenständen ins Ausland sind von der Steuer echt befreit (Art. 15 MWSTV bzw. Art. 19 MWSTG). Die Ausfuhr von Gegenständen hat nur dann steuerbefreiende Wirkung, wenn sie zollamtlich nachgewiesen ist (Art. 16 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 20 Abs. 1 MWSTG).

c) Verwendet die Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Mehrwertsteuerabrechnung die ihr von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV bzw. Art. 37 MWSTG in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV bzw. Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG). Die Rechnung des Leistungserbringers muss enthalten: seinen Namen und seine Adresse sowie seine Mehrwertsteuernummer; Namen und Adresse des Leistungsempfängers; Datum oder Zeitraum der Leistung; Art, Gegenstand und Umfang der Leistung; das Entgelt; den geschuldeten Steuerbetrag (vgl. dazu Entscheid der SRK vom 17. Juni 2002, a.a.O., E. 2b, mit weiteren Hinweisen).

5.- Die Verrechenbarkeit von sich gegenüberstehenden Forderungen ist ein allgemeiner, auch im öffentlichen Recht geltender Rechtsgrundsatz (Entscheide der SRK vom 25. März 2003 in Sachen G. AG [SRK 2002-016], E. 3; vom 31. Mai 2001 in Sachen S. [SRK 2000-124 bis 126], E. 7; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, Rz. 193). Immerhin sind hierbei verwaltungsrechtliche Sonderbestimmungen zu beachten, welche die Verrechenbarkeit von Forderungen zwischen dem Bürger und dem Gemeinwesen einschränken können. Eine derartige Einschränkung ergibt sich aus Art. 125 Ziff. 3 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR; SR 220), wonach gegen den Willen des Gläubigers Verpflichtungen gegen das Gemeinwesen aus öffentlichem Recht nicht verrechnet werden können. Stehen sich zwei öffentlich-rechtliche Forderungen gegenüber, entscheidet das öffentliche Recht über die Verrechenbarkeit. Gemäss herrschender Lehre und Praxis kommt der in Art. 125 Ziff. 3 OR enthaltenen Regelung der Charakter eines auch im öffentlichen Recht geltenden allgemeinen Prinzips zu, so dass der Private auch dann, wenn sich zwei öffentlich-

rechtliche Forderungen gegenüber stehen, nur verrechnen kann, wenn das Gemeinwesen zustimmt oder eine entsprechende Norm ihn ausdrücklich dazu ermächtigt (vgl. Entscheid der SRK vom 21. Juli 2004 i.S. G. AG [SRK 2004-087], E. 3; Peter Gauch/Walter R. Schluemp/Jörg Schmid/Heinz Rey, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Band II, 8. Auflage, Zürich 2003, Rz. 3430 ff.; Eugen Bucher, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 2. Auflage, Zürich 1988, S. 442). Das Gemeinwesen selber bedarf im Gegensatz dazu zur Verrechnung seiner Forderungen mit einer allfälligen Schuld keiner Zustimmung des Privaten (vgl. auch Alfred Koller, in: Theo Guhl, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Auflage, S. 303, N 28).

6.- Nach dem Untersuchungsprinzip klären die Verwaltungs- und Justizbehörden von Amtes wegen den Sachverhalt; die Parteien tragen dabei weder eine Behauptungs- noch eine Beweisführungslast (vgl. Art. 12 Abs. 1 VwVG; Ulrich Häfelin/Georg Müller, a.a.O, Rz. 1623). Auf die Beweislast, welche besagt, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (vgl. René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel 1996, Rz. 910), hat dies allerdings keine Auswirkungen. Die Folgen der Beweislosigkeit hat auch hier diejenige Partei zu tragen, die aus dem nicht bewiesenen Sachverhalt ein Recht ableiten wollte (vgl. dazu auch BGE 115 V 44, E. 2b; BGE 114 Ia 6, E. 8c; Fritz Gygi, a.a.O., S. 208 ff., 280 ff.). Die Beweislast für die Vornahme einer Parteihandlung trifft im Verfahren somit grundsätzlich jene Partei, welche diese Handlung vorzunehmen hat, ausser wenn diese Partei den Beweis der Vornahme einer Handlung aus Gründen nicht erbringen kann, die nicht von ihr, sondern von der Gegenpartei zu verantworten sind. In diesem Falle tritt eine Umkehr der Beweislast ein: Diese ist dann von der anderen Partei zu tragen (vgl. dazu analoge Ausführungen betr. „Rechtzeitigkeit“ einer Parteihandlung: nicht veröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 15. April 1999 i.S. C. AG [2A.635/1998]; BGE 92 I 257, E. 3). Zur Beweislast kann auch im öffentlichen Verfahrensrecht analog auf die Rechtsprechung zu Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) verwiesen werden. Nach Art. 8 ZGB hat derjenige, der aus einer behaupteten Tatsache ein Recht ableitet, diese zu beweisen, sofern keine gesetzlichen Sonderregelungen ersichtlich sind. Gelingt dieser Beweis nicht, so wird die Unrichtigkeit der behaupteten Tatsache angenommen (vgl. Peter Tuor/Bernhard Schnyder/Jörg Schmid/Alexandra Rumo-Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 12. Auflage, Zürich 2002, S. 66). Ist die Erbringung eines absoluten Beweises von der Natur der Sache her unmöglich, muss eine an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit (vgl. BGE 94 II 80, E. 2, mit weiteren Hinweisen) oder eine auf Lebenserfahrung beruhende überwiegende Wahrscheinlichkeit genügen (vgl. Peter Tuor/Bernhard Schnyder/Jörg Schmid/Alexandra Rumo-Jungo, a.a.O., S. 67, mit weiteren Hinweisen). Die Behörde hat bei der Beweiswürdigung nur auf Tatsachen abzustellen, von deren Vorhandensein sie überzeugt ist (vgl. Peter Saladin, Das Verwaltungsverfahrensrechts des Bundes, Bern 1979, S. 113; allgemein zur Beweiswürdigung: André Moser, a.a.O., Rz. 3.71 ff.). In der öffentlichen Rechtspflege ist von einer freien Beweiswürdigung auszugehen (vgl. Art. 19 VwVG i.V.m. Art. 40 des Bundesgesetzes über den Bundeszivilprozess vom 4. Dezember 1947 [BZP; SR 273]). Nach Art. 2 Abs. 1 VwVG finden die Bestimmungen über das Beweisverfahren nach Art. 12 bis 19 VwVG

im Steuerverfahren an sich keine Anwendung. Die SRK gewährt den Parteien im Beschwerdeverfahren aber einen gleichwertigen Rechtsschutz, indem sie die entsprechenden Artikel des VwVG in der Regel sinngemäss anwendet und nur in jenen Fällen, in denen sich aufgrund einer spezialgesetzlichen Regelung oder aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine vom VwVG abweichende Verfahrensgestaltung ergibt auch danach verfährt (André Moser, in: mwst.com, a.a.O., S. 870). Die SRK kann also die erbrachten Beweise frei nach ihrer Überzeugung würdigen, muss aber sachlich begründen können, weshalb sie einen Beweis als erbracht bzw. als nicht stichhaltig betrachtet (vgl. dazu René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, a.a.O., Rz. 914). Am Schluss der Beweiswürdigung steht der richterliche Entscheid, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Liegt dabei ein Zustand der Beweislosigkeit vor, ist dieser derjenigen Partei anzulasten, die ihn zu verantworten hat (vgl. Entscheid des Bundesrates vom 10. April 1991, veröffentlicht in VPB 56.1, E. 2c).

7.- Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet die Beschwerdeinstanz in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Ein solcher Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist (Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Auflage, Zürich 1998, Rz. 694; André Moser, a.a.O., Rz. 3.87). Auch wenn der Rechtsmittelinstanz die Befugnis zusteht, weitere Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen, soll in diesem Fall die mit den örtlichen Verhältnissen besser vertraute oder sachlich kompetentere Behörde über die Angelegenheit des Beschwerdeführers entscheiden (Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 21. Oktober 1996, veröffentlicht in VPB 61.92, E. 7). Zur Rückweisung kommt es zudem immer dann, wenn die Vorinstanz einen Nichteintretensentscheid gefällt und folglich keine materielle Prüfung vorgenommen hat (Entscheid der Eidgenössischen Rekurskommission für Staatshaftung vom 18. Dezember 2002, veröffentlicht in VPB 67.64, E. 5a; Moser, a.a.O., Rz. 3.88). Diese Methode wahrt das Prinzip der Garantie des doppelten Instanzenzuges, da die Beschwerdeführerin den aufgrund der Rückweisung getroffenen neuen Entscheid der Vorinstanz wiederum mit allen zulässigen Rechtsmitteln anfechten kann (Entscheid der Rekurskommission des Eidgenössischen Volkswirtschaftsdepartements vom 20. Dezember 1994, veröffentlicht in VPB 59.102, E. 5.1).

8.- a) Im vorliegenden Fall stellte die ESTV der Beschwerdeführerin in Aussicht, die mit der EA vom 4. März 2002 geltend gemachte Steuernachforderung zu reduzieren, sofern rechtsgenügende Dokumente eingereicht würden. Die Beschwerdeführerin liess die ihr hierzu eingeräumte Frist indessen unbestritten unbenutzt verstreichen, bringt jedoch vor, dass sie zur Geltendmachung ihrer Steuerreduktion die Dokumente nach Ablauf der Frist nicht nur per Fax vom 26. Juni 2002, sondern auch im Original der ESTV habe zukommen lassen. Die Beweispflicht für die Zustellung eines Dokuments liegt wie oben ausgeführt aber beim Absender. Die Beschwerdeführerin kann mit den eingereichten Akten den Beweis, dass sie die

Dokumente tatsächlich der ESTV im Original eingereicht hat, allerdings nicht erbringen. Die Erbringung eines solchen Beweises wäre durchaus möglich, dann nämlich wenn die Zusendung per eingeschriebenen Brief vorgenommen worden wäre. Ein derartiger Beweis wäre von der Natur der Sache her also möglich und es kann bei der Beweiswürdigung deshalb auch nicht auf eine überwiegende Wahrscheinlichkeit oder gar auf eine auf Lebenserfahrung beruhende überwiegende Wahrscheinlichkeit abgestellt werden. Die Folgen der Beweislosigkeit dieser Einsendung hat die Beschwerdeführerin zu tragen. Da indes wie oben ausgeführt die EA noch gar nicht in Rechtskraft erwachsen ist, kann eine Steuerreduktion von der Beschwerdeführerin auch heute noch geltend gemacht werden.

b) Wie ausgeführt (vgl. E. 5) bedarf die Verrechnung von Forderungen zwischen dem Bürger und dem Gemeinwesen einer Zustimmung der Verwaltung. An einer solchen fehlt es jedoch offensichtlich, was die von der Beschwerdeführerin in ihren Abrechnungen offenbar eigenhändig vorgenommene ‚Gutschrift‘ von Fr. 15'571.05 anbelangt. Aus den Akten ist eine solche jedenfalls nicht ersichtlich. Stattdessen kündigt die ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 16. Januar 2004 die Überprüfung des vorgenommenen Abzugs an. Aufgrund der fehlenden Zustimmung der ESTV wurde diese Verrechnung also zu Unrecht vorgenommen und die Beschwerdeführerin hätte die von ihr geltend gemachte Steuerreduktion nicht gegenüber der ESTV so geltend machen dürfen.

9.- a) Wie bereits ausgeführt besteht ein sehr enger Zusammenhang zwischen der Höhe der Steuerforderung und der Höhe des Verzugszinses (=Akzessorität). Die Verzugszinsforderung ist akzessorisch zur Steuerforderung und in ihrem Bestand von dieser abhängig. Um die vorliegende Beschwerde betreffend die Höhe des Verzugszinses zu behandeln, wäre die SRK also nun gehalten, zunächst zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin zu Recht eine Reduktion der Nachsteuer geltend machen könnte. Dazu fehlt es jedoch an rechtsgenügenden Unterlagen bzw. können mit den der SRK vorliegenden Dokumenten die entscheiderelevanten Tatsachen und Transaktionen nur ungenügend überprüft werden. Weiter müsste der Beschwerdeführerin wohl auch erneut die Beweismöglichkeit der geltend gemachten Steuerreduktionen eröffnet werden. Es scheint deshalb gerechtfertigt, dass die SRK den Fall zur Neuurteilung an die ESTV zurückweist und diese anweist, einen Entscheid nach Art. 51 MWSTV bzw. Art. 63 MWSTG betreffend die dem Verzugszins zugrunde liegende Steuerforderung zu treffen. Dies umso mehr, als die ESTV sich in ihrer Vernehmlassung erneut zur Höhe der Steuerschuld äussert und in Aussicht stellt, sie werde „die Abrechnung des 2. Quartals 2002 auf dieses ‚Steuer Guthaben‘ noch überprüfen“. Auch ist fraglich, ob es überhaupt zulässig wäre, einen Entscheid nur über die Verzugszinsforderung zu treffen, wenn die Steuerforderung selber noch nicht durch einen Entscheid bestätigt worden ist und somit innerhalb der Verjährungsfrist wiederum in Frage gestellt werden könnte.

b) Allein die Rückweisung an die Vorinstanz bedeutet indes noch nicht, dass die Beschwerdeführerin Anspruch eine Reduktion der Nachsteuern hat. Vielmehr soll die ESTV im Rahmen einer umfassenden Beweiswürdigung nämlich entscheiden, ob die Voraussetzungen zur

Gewährung der Steuerreduktion erfüllt sind. Gelangt die ESTV aufgrund der Beweiswürdigung zur Überzeugung, der Beschwerdeführerin misslinge der erforderliche Nachweis, dann trägt diese die alleinige Beweislast für die steuermindernde Tatsache (vgl. oben). Der Vorinstanz ist insofern beizupflichten, dass die Durchführung des Vorsteuerabzugs auf der Seite der Verwaltung nach Belegen verlangt, die eine rasche, einfache und effiziente Kontrolle der Selbstveranlagung zulassen und Missbräuche ausschliessen. Die SRK hat bereits in früheren Entscheiden 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 25. März 2002, i.S. P. [SRK 2000-135], E. 4b und vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64,47, E. 4). Erfüllen die vorgewiesenen Belege die vorgesehenen Bedingungen nicht, so muss die Verwaltung den Vorsteuerabzug grundsätzlich verweigern (vgl. Entscheid der SRK vom 17. Januar 2001, veröffentlicht in VPB 65.84 E. 4d; Entscheid der SRK vom 25. März 2002, a.a.O., E. 4d/aa).

10.- a) Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen und die Sache zur Sachverhaltsfeststellung und zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind weder der obsiegenden Beschwerdeführerin noch der ESTV Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 400.— ist der Beschwerdeführerin deshalb zurückzuerstatten. Mit Gutheissung der Beschwerde werden auch die Ziff. 14 bis 16 des Einspracheentscheides und somit die vorinstanzlichen Verfahrenskosten aufgehoben.

b) In Anwendung von Art. 64 Abs. 1 VwVG kann die SRK der ganz oder teilweise obsiegenden Partei – auch wenn ein entsprechender Antrag in der Beschwerdeschrift fehlt – von Amtes wegen eine Entschädigung für ihre Auslagen zusprechen; bei Vorliegen der Voraussetzungen von Art. 64 VwVG entsteht gemäss ständiger Rechtsprechung sogar ein Rechtsanspruch auf Parteientschädigung (vgl. Moser, a.a.O., Rz 4.15, mit weiteren Hinweisen). Reicht die Beschwerdeführerin keine Kostennote ein, so setzt die Beschwerdeinstanz die Parteientschädigung von Amtes wegen und nach Ermessen fest (vgl. Art. 8 Abs. 1 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [Kostenverordnung; SR 172.041.0]). Die Entschädigung für das Honorar des Rechtsvertreters bemisst sich dabei im Rahmen der Tarifbestimmung über die Verwaltungsgerichtsbeschwerde (vgl. Art. 8 Abs. 3 Kostenverordnung). Der darnach in der Regel zulässige Höchstbetrag vermindert sich für Beschwerden an die SRK um einen Viertel (vgl. Art. 8 Abs. 4 Kostenverordnung). Im vorliegenden Fall fehlt in der Beschwerdeschrift ein Antrag auf Parteientschädigung. Diese wird deshalb durch die SRK nach Ermessen auf Fr. 2'000.— festgesetzt.

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung vom 03. Februar 1993 über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen (SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 15. September 2003 wird aufgehoben. Die Sache wird zur Sachverhaltsfeststellung und neuen Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
- 2.- Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 400.— wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückerstattet.
- 3.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 2'000.— (inkl. MwSt und Barauslagen) zu entrichten.
- 4.- Dieser Entscheid wird 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 Bst. 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 der Beschwerdeführerin oder ihres Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden

sind beizulegen, soweit die Beschwerdeführerin 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 Präsident:

Der Gerichtsschreiber ad hoc:

Pascal Mollard

Martin V. Würmli