

BGE 151 II 289

Bundesgericht (BGE), 2024-11-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_151 II 289](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_151_II_289)

FR: ATF 151 II 289

IT: DTF 151 II 289

Regeste

Regeste Art. 29 Abs. 1 und 2, Art. 29a BV; Art. 49 VwVG; Art. 37 VGG; Art. 79 Abs. 2 MWSTG 2009; zur Kognition des Bundesverwaltungsgerichts, wenn dieses einen mehrwertsteuerrechtlichen Einspracheentscheid der ESTV zu überprüfen hat, der auf der annäherungsweise Ermittlung der Steuerfaktoren beruht. Wie jede andere Rechtsmittelbehörde ist das Bundesverwaltungsgericht gehalten, die ihm zukommende Kognition auszuschöpfen. Eine unrechtmässige Kognitionsbeschränkung begründet eine formelle Rechtsverweigerung und kann den Gehörsanspruch sowie die Rechtsweggarantie verletzen (E. 3.3). Der Tatbestand der mehrwertsteuerrechtlichen Ermessenseinschätzung verschafft der ESTV einen Beurteilungsspielraum (Tatbestandsermessen), nicht jedoch einen Handlungsspielraum (Rechtsfolgeermessen). Die Norm ist daher justiziabel. Bei Überprüfung eines Einspracheentscheids, der sich auf eine Ermessenseinschätzung bezieht, darf das Bundesverwaltungsgericht dennoch eine "gewisse Zurückhaltung" üben, indem es lediglich prüft, ob die seitens der ESTV geübte Ermessensbetätigung vertretbar sei (E. 3.3 und 3.4).

Erwägungen

E. 3.1

Die Steuerpflichtige kritisiert vorab die angeblich bundesrechtswidrige Beschränkung der Kognition, die sich das Bundesverwaltungsgericht auferlegt habe. Stein des Anstosses bilden insbesondere die Ausführungen in E. 2.6.1 des angefochtenen Urteils A-2814/2023 vom 19. April 2024. Dort hatte das Bundesverwaltungsgericht Folgendes erwogen (Auszeichnungen durch das Bundesgericht): "Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation (...) uneingeschränkt. Bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Gericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (...) jedoch eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das BGE 151 II 289 S. 291 Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (...)." Die Steuerpflichtige hält der vorinstanzlichen Methodik ("gewisse Zurückhaltung") entgegen, dass das Ergebnis der Ermessenseinschätzung und die dieser zugrunde gelegten Methoden "uneingeschränkt" zu prüfen wären. Dies folge aus der "Rechtsweggarantie von Art. 29 Abs. 2 BV" (womit sie Art. 29a BV meint). Eine Beschneidung dieser Garantie bedinge eine gesetzliche Grundlage, ein öffentliches Interesse und müsste verhältnismässig sein (Art. 36 BV). Eine gesetzliche "Grundlage zur Gehörsbeschränkung" sei im Bereich der Mehrwertsteuer nicht

ersichtlich. Anders, als die Vorinstanz dies alsdann in E. 2.6.2 des angefochtenen Urteils darstelle, habe das Bundesverwaltungsgericht auch die Frage, "ob die Einschätzung durch die ESTV angemessen" sei, umfassend zu prüfen. Die angebliche Umkehr der Beweislast, von welcher das Bundesverwaltungsgericht spreche, finde keine gesetzliche Grundlage.

E. 3.2

Die Kritik der Steuerpflichtigen zielt darauf ab, dass die Vorinstanz die Frage, ob die annäherungsweise Ermittlung "offensichtlich unrichtig" sei, lediglich mit einer "gewissen Zurückhaltung" geprüft hat. Damit stellt sich eine Rechtsfrage aus dem Bereich des Bundesgesetzesrechts, konkret, ob das Bundesverwaltungsgericht den massgebenden Art. 49 VwVG (SR 172.021) richtig ausgelegt und angewandt habe. Entsprechend geht das Bundesgericht der Fragestellung mit freier Kognition nach (Art. 95 lit. a in Verbindung mit Art. 106 Abs. 1 BGG ; nicht publ. E. 1.2). Wie die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) in ihrer Vernehmlassung zutreffend ausführt, ist die höchstrichterliche Praxis auf die Frage, mit welcher "Kognition" (zutreffend: Prüfungsdichte) das Bundesverwaltungsgericht mehrwertsteuerrechtlich an eine annäherungsweise Ermittlung heranzutreten habe, verschiedentlich eingegangen. Anders als in den früheren Fällen rückt die Steuerpflichtige die angebliche "Kognitionsbeschränkung" freilich heute ins Zentrum ihrer Überlegungen bzw. stellt sie diese gewissermassen "vor die Klammer". Wie zu zeigen ist, hat das Bundesgericht bislang die Praxis des Bundesverwaltungsgerichts zwar (zustimmend) zur Kenntnis genommen, ohne diese aber auf ihre Stichhaltigkeit zu untersuchen. Im Unterschied zu den bisherigen Urteilen ist der Frage daher vertiefend nachzugehen. BGE 151 II 289 S. 292

E. 3.3.1

Den Ausgangspunkt bildet die Kognition, wie sie dem Bundesverwaltungsgericht zukommt. Diese ist in Art. 49 VwVG festgeschrieben, der gemäss Art. 37 VGG (SR 173.32) auch auf das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht anwendbar ist. Danach darf und muss das Bundesverwaltungsgericht einen angefochtenen Einspracheentscheid - etwa aus dem Bereich des Mehrwertsteuerrechts - grundsätzlich vollumfänglich überprüfen. Die beschwerdeführende Person kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 lit. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 lit. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 lit. c VwVG , je in Verbindung mit Art. 37 VGG ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.149). Wie jede andere Rechtsmittelbehörde ist das Bundesverwaltungsgericht gehalten, die ihm zukommende Kognition vollständig auszuschöpfen. Eine zu Unrecht vorgenommene Kognitionsbeschränkung stellt eine formelle Rechtsverweigerung dar (Art. 29 Abs. 1 BV ; BGE 141 II 103 E. 4.2; BGE 131 II 271 E. 11.7.1; BGE 118 Ia 35 E. 2e; BGE 115 Ia 5 E. 2b und d); darüber hinaus kann sie den Gehörsanspruch (Art. 29 Abs. 2 BV ; BGE 136 I 184 E. 2.2.1) sowie die Rechtsweggarantie verletzen (Art. 29a BV ; BGE 145 I 52 E. 3.5; BGE 137 I 235 E. 2.5.2; zum Ganzen: MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 2.153).

E. 3.3.2

Der Steuerpflichtigen ist dahingehend zuzustimmen, dass weder aus Art. 81 ff. MWSTG 2009 (SR 641.20) noch aus Art. 49 VwVG oder Art. 37 VGG ausdrückliche Anordnungen zur Überprüfung einer Ermessenseinschätzung bzw. einer Veranlagung nach Ermessen

hervorgehen. Von vornherein unzutreffend ist hingegen, wenn die Steuerpflichtige davon auszugehen scheint, dass die aufgeworfene Frage - also die angebliche "Kognitionsbeschränkung" - unter den Rügegrund der Unangemessenheit (Art. 49 lit. c VwVG) zu subsumieren sei. Das Bundesverwaltungsgericht hatte keine "Angemessenheitsprüfung" anzustellen, da gar keine Frage aus dem Bereich des Rechtsfolgeermessens zu beantworten war. Dies rührt daher, dass Art. 79 MWSTG 2009 der rechtsanwendenden Behörde zwar einen Beurteilungsspielraum (Tatbestandsermessens) verschafft, nicht jedoch einen Handlungsspielraum (im Sinne eines Rechtsfolgeermessens; BGE 151 II 289 S. 293 nicht publ. E. 2.2.5). Die mehrwertsteuerliche Norm unterscheidet sich darin nicht von Art. 132 DBG (SR 642.11) und Art. 42 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14). Entsprechend ist belanglos, dass das Bundesverwaltungsgericht - anders als das Bundesgericht (nicht publ. E. 2.3.2) - zur Prüfung der Angemessenheit einer Verfügung berechtigt wäre (Art. 49 lit. c VwVG in Verbindung mit Art. 37 VGG). Allem voran ist ohnehin zu beachten, dass die Steuerpflichtige im Grunde keine "Kognitionsbeschränkung" rügt, sondern die Beschränkung der Prüfungsdichte, der sich das Bundesverwaltungsgericht unterzogen hat (dazu namentlich RUTH HERZOG, in: Kommentar zum Gesetz vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Bern [VRPG; BSG 155.21], Herzog/Daum [Hrsg.], 2. Aufl. 2020, N. 4 zu Art. 66 sowie N. 3 und 13 zu Art. 80 VRPG/BE; SILVIO FORSTER, Die gewaltenteilig motivierte Kognitionspraxis des Bundesgerichts, 2024, S. 16). Die Rücknahme der Prüfungsdichte ist im Ergebnis unabhängig davon, welche Kognition einer Beschwerdeinstanz zukommt (WIEDERKEHR/PLÜSS, Praxis des öffentlichen Verfahrensrechts, 2020, Rz. 2826). Das Bundesverwaltungsgericht hat am Charakter seines Vorgehens keinen Zweifel aufkommen lassen ("... jedoch eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte ..."; vorne E. 3.1). Die Reduktion oder Beschränkung der Prüfungsdichte im Bereich der abgaberechtlichen annäherungsweise Ermittlung fehlender Elemente der Finanzbuchhaltung entspricht einer Praxis, die auf die 1940er-Jahre zurückgeht und seither immer wieder bundesgerichtliche Bestätigung erfuhr. Die Rechtslage hat allerdings im Laufe der Jahre merkliche Änderungen erfahren. Darauf ist - zwecks Erhellung der heutigen Rechtslage - näher einzugehen.

E. 3.3.3

In der frühen Praxis zu den neuen direkten und indirekten Bundessteuern sprach das Bundesgericht davon, dass die annäherungsweise Ermittlung bzw. Schätzung von ihm nur aufgehoben werden könnte, "wenn sie offensichtlich unrichtig wäre (Art. 104 Abs. 2 OG)" (Urteil A.221/1946 vom 1. März 1946 E. 3, publ. in: BGE 72 I 42 zu Art. 92 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer [BRB WSt 1940; BS 6 350]). Es führte entsprechend aus, dass "das Bundesgericht nur zu prüfen [hat], ob bei der Berechnung offensichtliche Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind (Art. 104 Abs. 2 OG)" (Urteil A.101/1946 BGE 151 II 289 S. 294 vom 12. Juli 1946 E. 1, publ. in: BGE 72 I 117 ; ähnlich Urteil A.243/1948 vom 13. Februar 1948 E. 1 [je zu Art. 34 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer; BRB WUST 1941; AS 57 793]). Das Bundesgericht könne "die Richtigkeit der getroffenen Schätzung" "nur beschränkt überprüfen" und "nur einschreiten, wenn der Verwaltung offensichtliche Fehler oder Irrtümer unterlaufen wären (Art. 104 Abs. 2 OG)" (Urteil A.32/ 1952 vom 5. April 1952 E. 3, publ. in: BGE 78 I 72 zu Art. 34 BRB WUST 1941). Hierzu ist erstens anzumerken, dass das Bundesgericht unter dem damaligen Recht als einzige verwaltungsunabhängige Rechtsmittelinstanz im Bereich der Warenumsatzsteuer bzw.

letztinstanzlich gegenüber kantonalen Entscheiden aus dem Anwendungsbereich der Wehrsteuer tätig wurde. Zweitens ist festzuhalten, dass Art. 104 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG 1943; AS 60 271), auf den durchwegs Bezug genommen wurde, eine Sonderordnung vorsah. Über Art. 104 Abs. 1 OG 1943 hinaus, wonach nur die "Verletzung von Bundesrecht" gerügt werden konnte, durfte gemäss Art. 104 Abs. 2 OG 1943 gerügt werden, dass "in Steuersachen (...) die durch den angefochtenen Entscheid (...) auferlegte Steuerleistung offensichtlich unrichtig berechnet worden sei". Darunter wurde die Einräumung eines "über die Rechtskontrolle hinausgehenden Beschwerdegrundes", konkret die "Kontrolle in Ermessensfragen" verstanden (WILHELM BIRCHMEIER, Handbuch des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege, 1950, N. 4 zu Art. 104 OG). Dass die Situierung im Bereich der Ermessensprüfung zumindest missverständlich ist, wurde bereits dargelegt: Eine eigentliche "Unangemessenheitsrüge" vermochte Art. 104 Abs. 2 OG 1943 jedenfalls nicht zu verschaffen, nachdem die Art. 92 BRB WSt 1940 und Art. 34 BRB WUST 1941 - wie das heutige Recht - zwar ein Tatbestandsermessen, nicht aber ein Rechtsfolgeermessen zulassen.

E. 3.3.4

Die konzeptionelle Ungenauigkeit von Art. 104 Abs. 2 OG 1943 blieb nicht lange unentdeckt. In der Botschaft vom 24. September 1965 über den Ausbau der Verwaltungsgerichtsbarkeit im Bunde (BBl 1965 II 1265) führte der Bundesrat die nötige Klärung herbei. So gab er zu bedenken, dass "das Institut der sogenannten Ermessenseinschätzung für Steuern (...) keine reine BGE 151 II 289 S. 295 Ermessenssache" sei. Vielmehr dürfe "als überwunden gelten", dass Art. 104 Abs. 2 OG 1943 es erlaubt habe, "in Steuerveranlagungssachen wenigstens eine offensichtliche Unangemessenheit mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu rügen" (a.a.O., S. 1323 zu Art. 103 lit. c E-OG 1968). Dem Bundesrat zufolge stellte sich damit eine Rechtsfrage. Dies fruchtete wenig: Die eidgenössischen Räte erachteten es als angebracht, den bisherigen Art. 104 OG 1943 nicht einzuschränken, sondern auszubauen. Entsprechend liess Art. 104 lit. c Ziff. 1 OG in der Fassung vom 20. Dezember 1968 (in Kraft ab dem 1. Oktober 1969 [AS 1969 767, 788]) es zu, dass die Unangemessenheit "von erstinstanzlichen Verfügungen einschliesslich Einspracheentscheiden über die Festsetzung von Abgaben oder öffentlich-rechtlichen Entschädigungen" gerügt werden könne. Dies rief das offenkundige Missfallen des Bundesgerichts hervor. So stellte es einem der ersten Urteile unter neuem Recht folgende Formel voran (Urteil A.170/1970 vom 26. März 1971 E. 1, Auszeichnung durch das Bundesgericht im heutigen Verfahren): "Entstehungsgeschichte und Wortlaut von Art. 104 lit. c Ziff. 1 OG [1968] ergeben, dass damit dem Bundesgericht auch die Kompetenz zur Überprüfung von Schätzungen erteilt worden ist, die im Rahmen einer Ermessenstaxation angestellt werden (...). Das Bundesgericht wird aber in Steuersachen, gleich wie in anderen Materien, Schätzungsfragen naturgemäss mit einer gewissen Zurückhaltung überprüfen" (ähnlich später Urteil A.330/1979 vom 13. Oktober 1979 E. 2). Daran hielt das Bundesgericht auch in einem späteren Leiturteil fest ("Il [le Tribunal fédéral] n'intervient qu'avec une certaine retenue", "si elle [la contestation des conclusions de l'AFC] s'imposait nettement"; Urteil A.454/1978 vom 1. November 1979 E. 4c, publ. in: BGE 105 Ib 181). Das Bundesgericht - weiterhin einzige verwaltungsunabhängige Rechtsmittelinstanz im Bereich der Warenumsatzsteuer - gab dadurch zu verstehen, dass es "nicht ohne zwingenden Grund von der Lösung des angefochtenen Entscheids" abzuweichen gedenke (Urteil A.250/1978 vom 8. Februar 1980 E. 2a; ähnlich Urteile

A.90/1982 vom 16. Mai 1984 E. 3; 2A.46/1988 vom 1. Juni 1990 E. 1c). Dieses Vorgehen wurde mitunter als "Ohne-Not-Praxis" umschrieben (dazu ZIBUNG/HOFSTETTER, in: Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], 3. Aufl. 2023, N. 22 und 56 zu Art. 49 VwVG ; WIEDERKEHR/PLÜSS, a.a.O., Rz. 2754 und 2814; FORSTER, a.a.O., S. 33 und 43). BGE 151 II 289 S. 296

E. 3.3.5

Mit dem 1. Januar 1994 trat das Bundesgericht seine Funktion als (erste bzw. einzige) verwaltungsunabhängige Rechtsmittelinstanz in Warenumsatzsteuersachen an die neugeschaffene Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) ab (siehe Verordnung vom 3. Februar 1993 über die vollständige Inkraftsetzung der Änderung des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege [AS 1993 877; ehemals SR 173.110.01]; Urteil 2A.101/1993 vom 30. Januar 1995 E. 1a). Am 1. Januar 1995 trat alsdann die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV 1994; AS 1994 1464) in Kraft. Bei der SRK handelte es sich um eine verwaltungsunabhängige gerichtliche Behörde (Botschaft vom 18. März 1991 betreffend die Änderung des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege sowie die Änderung des Bundesbeschlusses über eine vorübergehende Erhöhung der Zahl der Ersatzrichter und der Urteilsredaktoren des Bundesgerichts, BBl 1991 II 465, insb. S. 479 f. zu Ziff. 224.1). Beschwerdegründe, die der Rekurskommission unterbreitet werden konnten, waren die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts und Unangemessenheit (Art. 49 VwVG ; vorne E. 3.3.1). Die Rügegründe ähnelten mithin jenen gemäss Art. 104 OG 1968 für die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Urteil 2A.438/1996 vom 15. Mai 1997 E. 4a, publ. in: BGE 123 II 385).

E. 3.3.6

Die Steuerrekurskommission erläuterte ihr Verständnis, was die Prüfungsdichte anbelangt, folgendermassen (Auszeichnung und leichte redaktionelle Überarbeitung durch das Bundesgericht im vorliegenden Verfahren): "Nach altem Verfahrensrecht unterlagen die Einspracheentscheide der ESTV unmittelbar der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht. Dieses prüfte Ermessensveranlagungen nur mit Zurückhaltung auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin (...). Heute unterliegen Einspracheentscheide der ESTV nunmehr vorerst der Beschwerde an die SRK (Art. 53 MWSTV 1994). Sie kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Rügbar ist somit neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts ebenso die Unangemessenheit (Art. 49 VwVG). Auch die SRK auferlegt sich indessen bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung , soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionseinschränkung aber etwas weniger weit als seinerzeit beim Bundesgericht " BGE 151 II 289 S. 297 (Entscheid der Steuerrekurskommission vom 14. Mai 2003 [SRK 2002-035] E. 2c/cc, in: VPB 2003 Nr. 122 S. 1195 [zur MWSTV 1994], unter Bezugnahme auf den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 9. Oktober 1996 [SRK 1995-030] E. 3e [zum BRB WUST 1941]). An der Formel, dass die Reduktion der Prüfungsdichte "etwas weniger weit als seinerzeit beim Bundesgericht" gehe, wurde auch später festgehalten (so beispielsweise im Entscheid der Steuerrekurskommission vom 6. Oktober 2004 [SRK 2003-004 / 2003-005] E. 1f). Dies rechtfertigte sich dadurch, dass die

Steuerrekurskommission zwar nicht dieselben Fachkenntnisse wie die ESTV aufwies, der Verwaltung von ihrer Spezialisierung her aber näher lag als dem Bundesgericht.

E. 3.3.7

Am 1. Januar 2007 übernahm schliesslich das Bundesverwaltungsgericht die Aufgaben der verschiedenen Eidgenössischen Rekurskommissionen, mithin auch jene der Steuerrekurskommission. Damit galt es, die Marschrichtung hinsichtlich der Überprüfung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen neu zu umreissen. Unter Berücksichtigung der ihm von Gesetzes wegen zustehenden Prüfungsbefugnis (Art. 49 VwVG ; vorne E. 3.3.1) erwog das Bundesverwaltungsgericht in einem frühen Entscheid: "Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer 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; ...). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt die Rechtsprechung der SRK und auferlegt sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung , soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht (Entscheid der SRK vom 9. Oktober 1996 [SRK 1995- 030] E. 3e)" (Urteil A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.1; Auszeichnung wiederum durch das Bundesgericht). An der gängigen Formel ("gewisse Zurückhaltung" in der Prüfungsdichte) hält das Bundesverwaltungsgericht bis in die neueste Zeit fest (so etwa Urteil A-582/2023 vom 17. Mai 2024 E. 3.6.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 2.162).

E. 3.3.8

Das Bundesgericht hat von der "gewissen Zurückhaltung", die sich das Bundesverwaltungsgericht auferlegt, Kenntnis genommen und dies durchwegs gebilligt, ohne die Praxis allerdings einer näheren Prüfung zu unterziehen: BGE 151 II 289 S. 298 "Toutefois, comme l'ancienne Commission fédérale de recours en matière de contributions (...), lorsqu'il revoit une taxation par estimation, il observe une certaine retenue (...) et ne substitue pas sa propre appréciation à celle de l'Administration fédérale. Une telle retenue est admissible et ne constitue en particulier pas une violation du droit d'être entendu ni un déni de justice formel" (Urteil 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3; Auszeichnung durch das Bundesgericht im vorliegenden Verfahren). Diese Sichtweise hat bis heute Bestand (unter vielen: Urteile 2C_970/ 2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5; 2C_595/2016 / 2C_596/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.3.3).

E. 3.4.1

Es fällt auf, dass weder das Bundesgericht in seiner Praxis bis 1994, als die Zuständigkeit auf die SRK übergang, noch dieselbe oder zuletzt das Bundesverwaltungsgericht je im Detail deutlich gemacht haben, weshalb es bei der Überprüfung von Einspracheentscheiden der ESTV im Bereich der Warenumsatzsteuer oder der Mehrwertsteuer zu einer Beschränkung der Prüfungsdichte kommen dürfe bzw. zu kommen habe. Diese Aufgabe übernahm der seinerzeitige Präsident der SRK, der in einem Aufsatz die nötige Klarheit schuf (PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 511). Er fand folgende Worte (Auszeichnungen durch das Bundesgericht): "Comme en matière de taxation interne, la CRC fait ici preuve d'une certaine retenue. Celle-ci se justifie par le fait que ses moyens d'investigation sont limités et qu'elle ne peut de toute manière parvenir à la

même réalité que l'AFC. En particulier, il n'est pas concevable d'effectuer un contrôle sur place en procédure de recours, même en faisant appel à des experts. Il n'incombe d'ailleurs pas à l'autorité judiciaire spécialisée d'établir les faits pertinents, mais bien de contrôler si leur constatation est exacte et complète (art. 49 let. b PA). Le tribunal peut ainsi se fonder sur certaines constatations de fait posées par l'AFC, sans procéder lui-même à de nouvelles investigations. (...) Cependant, dès lors que la Commission de recours est un tribunal spécialisé, cette retenue va moins loin que celle affichée par le Tribunal fédéral sous le régime de l'ICHA et n'est pas de même nature. Quoi qu'il en soit, la CRC effectue un contrôle étroit des éléments du dossier qui le permettent. Ainsi, il en va des conditions de l'estimation, du respect des principes et droits constitutionnels, de l'application des méthodes utilisées, notamment de la méthode extrapolative, qui s'avère très sensible. (...) L'autorité fiscale est par ailleurs tenue de remettre au tribunal le dossier complet de la cause. Ce dernier doit notamment comprendre le rapport de contrôle, ainsi que les chiffres d'expérience appliqués et expliqués. Même si les chiffres d'expérience BGE 151 II 289 S. 299 doivent rester secrets aux yeux du contribuable, la CRC ne doit pas moins être renseignée en détail sur ceux-ci, afin qu'elle puisse assurer un contrôle juridictionnel complet. Cet examen se justifie d'autant plus que le contribuable n'a pas accès, même devant l'autorité de recours, à des pièces dont la consultation est refusée en raison du secret fiscal." Die eigentlichen Gründe sind damit nach der Ansicht Mollards teils administrativ-organisatorischer Natur (indem einzig die ESTV über die personellen, administrativen und technischen Mittel verfügt, um eine Kontrolle vorzunehmen und, gestützt darauf, im Laufe der Zeit branchenspezifische Erfahrungszahlen zu entwickeln, was die Justiziabilität einschränkt [dazu Urteil 2C_311/2016 vom 23. Mai 2016 E. 2.3.2]). Teils geht es um das wohlverstandene Nichteingreifenwollen in einen Beurteilungsspielraum, den der Gesetzgeber der Steuerverwaltung einräumt. Die Zurückhaltung hat hier eher gewaltenteilig-rechtsstaatliche Gründe. In anderem Zusammenhang erwog das Bundesgericht zu diesem zweiten Aspekt, dass eine Rechtsmittelbehörde, der - wie dem Bundesverwaltungsgericht - volle Kognition zusteht, in "Gewichtigungsfragen den Beurteilungsspielraum der Vorinstanz respektieren" soll. "Sie muss zwar eine falsche Entscheidung korrigieren, darf aber die Wahl unter mehreren sachgerechten Lösungen der Vorinstanz überlassen" (BGE 136 I 184 E. 2.2.1). Entsprechend sei es "nicht rechtswidrig", wenn das Bundesgericht "nicht ohne Not in den Beurteilungsspielraum des für die verfassungskonforme Ausgestaltung (...) verantwortlichen Bundesamts" eingreife (BGE 135 II 296 E. 4.4.3; siehe auch BGE 133 II 35 E. 3; BGE 131 II 680 E. 2.3.2).

E. 3.4.2

Vor dem Hintergrund von Art. 49 VwVG, der nicht nur das Recht, sondern vor allem auch die Pflicht zur Prüfung eines angefochtenen mehrwertsteuerrechtlichen Einspracheentscheids äussert, ist unbestritten, dass das Bundesverwaltungsgericht sich mit keiner summarischen oder oberflächlichen Überprüfung einer Ermessenseinschätzung im Sinne von Art. 79 MWSTG 2009 begnügen darf. Dessen Tatbestand enthält zwar (auch) einen Beurteilungsspielraum, vor allem aber räumt er der ESTV keinen Handlungsspielraum ein (nicht publ. E. 2.2.5). Die Norm ist daher dem Grundsatz nach durchaus justiziabel. Einschränkungen erleidet die Justiziabilität einzig aufgrund dessen, dass die ESTV bei der Wahl ihrer Mittel und ihres Vorgehens weitgehend frei ist. Dies schlägt zwangsläufig auf die Rechtsfolge (d.h. das Ergebnis der annäherungsweise Ermittlung) durch. Das Vorgehen hat insgesamt "pflichtgemäss" zu BGE 151 II 289 S. 300

erfolgen, was seinerseits einen unbestimmten Rechtsbegriff darstellt. Ob die ESTV gemäss den ihr obliegenden Pflichten gewirkt habe, ist daher von vornherein nicht mit mathematischer Genauigkeit überprüfbar. Hinzu kommt, dass die annäherungsweise Ermittlung erst nötig wurde, weil die steuerpflichtige Person ihrerseits nicht pflichtgemäss vorgegangen ist. Sie hatte entweder überhaupt keine oder nur unvollständige Geschäftsbücher und/oder Aufzeichnungen vorgelegt (erste Tatbestandsvariante) oder aber Zahlen erarbeitet, die dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht entsprechen können (zweite Tatbestandsvariante; nicht publ. E. 2.2.1). Bundesgerichtlicher Rechtsprechung zufolge hat die steuerpflichtige Person etwaige Ungenauigkeiten in der Schätzung, die sich in einem vertretbaren, "pflichtgemässen" Rahmen halten, zu vertreten (nicht publ. E. 2.2.6). Folgerichtig muss dies alles auf die Prüfungsdichte durchschlagen: Das Bundesverwaltungsgericht hat sich bei Prüfung eines Einspracheentscheids, der auf Art. 79 MWSTG 2009 beruht, daher nicht zu fragen, ob die Schätzung "richtig", sondern nur, aber immerhin, ob sie "vertretbar" sei. Dies geht freilich über eine blosser Willkürprüfung hinaus, denn das Bundesverwaltungsgericht hat, nachdem die Norm grundsätzlich justiziabel ist, neben den rechtlichen Voraussetzungen auch die praktische Handhabung und das tatsächliche Ergebnis zu verifizieren; eine blosser Plausibilisierung darf es sich nicht erlauben.

E. 3.4.3

Die Formel "Prüfung mit einer gewissen Zurückhaltung" bzw. "avec une certaine retenue" bringt diese Pflichtlage treffend zum Ausdruck. Das Bundesgericht hat sie zu einer Zeit entwickelt, als sie alleinige Rechtsmittelbehörde gegenüber derartigen Einspracheentscheiden war (vorne E. 3.3.3). In der Zwischenzeit haben sich keine wesentlichen neuen Aspekte ergeben, die eine andere Herangehensweise nahelegen könnten, abgesehen von der Schaffung einer "Zwischeninstanz" in Gestalt der SRK bzw. des Bundesverwaltungsgerichts. Dadurch hat sich das Pflichtenheft zwangsläufig verschoben. Dies hat schon die Steuerrekurskommission erkannt, als sie die Formel "gewisse Zurückhaltung" mit dem Zusatz "aber etwas weniger weit als seinerzeit beim Bundesgericht" ergänzte (vorne E. 3.3.6). Davon lässt sich überzeugend auch das Bundesverwaltungsgericht leiten (vorne E. 3.3.7), insbesondere auch im angefochtenen Urteil (vorne E. 3.1). Was dieses angeht, spricht das BGE 151 II 289 S. 301 Bundesverwaltungsgericht mehrfach von der "gebotenen Zurückhaltung" (angefochtenes Urteil E. 2.6.2, 3.1, 3.2.3 und 3.3). Dies kommt keiner Abkehr von der "gewissen Zurückhaltung" gleich, verweist das Bundesverwaltungsgericht in E. 2.6.2 doch zurück auf E. 2.6.1, wo der Umfang der reduzierten Prüfungsbefugnis umrissen wird. Wesentlich bedeutsamer als dies ist jedoch, dass der angefochtene Entscheid - auch was die Vornahme der Schätzung, die herangezogenen Mittel und das Ergebnis der Schätzung angeht - detailliert begründet ist und unschwer erkennen lässt, dass die Sehschärfe nur sehr gering eingeschränkt wurde. Dies alles steht im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung.

E. 3.4.4

Die wohl herrschende Lehre bringt der so umrissenen "Reduktion der Prüfungsdichte" grundsätzliches Verständnis entgegen, wenn auch nicht schrankenlos. So wird eingewendet, die Praxis dürfe nicht dahingehend verstanden werden, dass das Bundesverwaltungsgericht "nach Belieben" ("à sa guise") sein Ermessen einschränken könne. Insbesondere gehe es nicht an, sich auf eine blosser Willkürprüfung zurückzuziehen (dieser Ansicht namentlich

MARGIT MOSER-SZELESS, in: Commentaire romand, Loi fédérale sur la procédure administrative, 2024, N. 112 und 113 zu Art. 49 VwVG ; in diesem Sinne auch HERZOG, a.a.O., N. 15 zu Art. 66 und v.a. N. 13 zu Art. 80 VRPG/BE). Andere Autoren befürworten demgegenüber im Anwendungsbereich von Art. 49 VwVG eine Pflicht zur Ausschöpfung der Kognition. Die ständige Praxis wird als "mit Art. 49 VwVG unvereinbar", als "nicht unbedenklich" oder als "fragwürdig" bezeichnet (zusammenfassend kann hierzu verwiesen werden auf die Übersicht bei BENJAMIN SCHINDLER, in: VwVG, Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], 2. Aufl. 2019, N. 3 zu Art. 49 VwVG). Den kritischen Stimmen aus dem allgemeinen Verwaltungsrecht ist entgegenzuhalten, dass eine gewisse Einschränkung der erstinstanzlichen Kognition durchaus geboten ist, wenn man sich vor Augen hält, dass nicht nur die annäherungsweise Ermittlung als solche, sondern vor allem auch deren justizmässige Überprüfung letztlich praktikabel sein muss. Ein unterschiedliches Mass an Prüfungsdichte rechtfertigt sich auch mit Blick auf die unterschiedlichen Strukturen und die nicht gleichen Aufgaben von Verwaltungsbehörden einerseits und Gerichtsbehörden andererseits (so auch SCHINDLER, a.a.O., N. 6 und 7 zu Art. 49 VwVG). BGE 151 II 289 S. 302 Anders als im allgemeinen Verwaltungsrecht üblich, liegt die annäherungsweise Ermittlung fehlender Steuerfaktoren ausserhalb der Grenze der reinen Rechtsbetätigung. Das vorliegende Beispiel verdeutlicht, dass eine Buchprüfung vorzunehmen war, dass eine statistische Vergleichsgruppe gesucht, sachgerecht eingegrenzt und letztlich mit den im Betrieb gefundenen Zahlen verglichen werden musste. Dies alles zeigt, dass es in solchen Fällen auch vertiefter Kenntnisse in ausserjuristischen Bereichen bedarf.

E. 3.4.5

Zusammenfassend zeigt sich, dass - was den Grundsatz angeht - an der seit Jahrzehnten mit gutem Grund vertretenen Formel ("gewisse Zurückhaltung") festzuhalten ist. Diese findet zwar, wie die Steuerpflichtige mit Fug einwendet, weder im materiellen Recht (Mehrwertsteuerrecht) noch im Verfahrensrecht eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage. Die Selbstbeschränkung beruht auf einer praktischen Notwendigkeit und ist unter rechtlichen Gesichtspunkten nicht zu beanstanden, solange sie nicht zu einer blossen Prüfung auf Willkür verkommt (Urteil 2C_212/2020 vom 17. August 2020 E. 3.2). Ein auf eine Ermessenschätzung (Art. 79 MWSTG 2009) folgender Einspracheentscheid ist damit grundsätzlich mit derselben Gründlichkeit zu prüfen wie jeder andere Einspracheentscheid. Einschränkungen ergeben sich aufgrund der besonderen administrativ-organisatorischen bzw. gewaltenteilig-rechtsstaatlichen Umstände (vorne E. 3.4.1). Ausschlaggebend ist damit die Natur der Streitsache, welche die Zurückhaltung rechtfertigt, da der Verwaltungsträger der Sache näher steht (HERZOG, a.a.O., N. 17 zu Art. 66 und N. 15 zu Art. 80 VRPG/BE). Die Steuerverwaltung verfügt über die langjährige Erfahrung und den erforderlichen Sachverstand. Die Rüge, das Bundesverwaltungsgericht habe seine Kognition nicht voll ausgeschöpft, ist damit unbegründet. Die Beschränkung der Prüfungsdichte, worum es hier geht, ist nicht zu beanstanden. An der langjährigen Praxis zur zulässigen Reduktion der Prüfungsdichte ist nach erneuter vertiefter Prüfung festzuhalten.

E. 3.5

Die Steuerpflichtige geht indes davon aus, dass die herrschende Praxis gegen die Rechtsweggarantie (Art. 29a BV) verstosse. Dazu ist Folgendes zu sagen: Die Rechtsweggarantie vermittelt zwar ein verfassungsmässiges Individualrecht auf

gerichtlichen Rechtsschutz, mithin auf Beurteilung durch eine gerichtliche Behörde mit voller Sachverhalts- und Rechtskontrolle, unter der Voraussetzung, dass überhaupt eine Rechtsstreitigkeit vorliegt (BGE 149 I 2 E. 2.1, BGE 151 II 289 S. 303 146 E. 3.3.1; BGE 149 III 124 E. 2.3.1). Daraus vermag die Steuerpflichtige für sich nichts abzuleiten, wie der Blick in die bundesgerichtliche Praxis zu einem anderen, für die vorliegend massgebliche Frage vergleichbaren Rechtsgebiet zeigt. Zum Baurecht erwog das Bundesgericht, dass kommunale Entscheide zwar "zur Wahrung der Gemeindeautonomie" zurückhaltend geprüft werden dürfen. Die Zurückhaltung dürfe aber nicht so weit reichen, dass "sich Rechtsmittelbehörden auf eine Willkürprüfung beschränken, weil eine solche Beschränkung mit der Rechtsweggarantie gemäss Art. 29a BV (...) nicht vereinbar wäre. Dagegen lässt die Rechtsweggarantie eine gerichtliche Zurückhaltung unbestimmter Rechtsbegriffe zu, was den Gerichten erlaubt, den entsprechenden Handlungsspielraum der unteren Instanzen zu wahren" (so BGE 145 I 52 E. 3.6, bestätigt in BGE 146 II 367 E. 3.1.4; zum Bildungsrecht sodann Urteil 2C_212/2020 vom 17. August 2020 E. 3.2). Mit der "reduzierten Prüfungsbefugnis" im Sinne der mehrfach genannten Formel ("gewisse Zurückhaltung", allenfalls mit dem Zusatz "aber etwas weniger weit als seinerzeit beim Bundesgericht") geht kein Verstoss gegen die Rechtsweggarantie einher. Es liegt keine unzulässige "Beschränkung der Kognition" vor, die zu einem anderen Ergebnis führen könnte. Was schliesslich die weiteren verfassungsmässigen Rügen (insb. die angebliche Gehörsverletzung gemäss Art. 29 Abs. 2 BV) betrifft, so unterlegt die Steuerpflichtige ihre Sichtweise höchstens mit appellatorischen Ausführungen. Darauf ist nicht einzugehen (Art. 106 Abs. 2 BGG ; nicht publ. E. 1.3).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.