

Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-4360/2007
{T 0/2}

Urteil vom 3. Juli 2009

Besetzung

Richter Pascal Mollard (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann,
Richterin Marianne Ryter Sauvant,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A. _____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (4. Quartal 2003 - 2. Quartal 2004);
Ermessenseinschätzung.

Sachverhalt:**A.**

Die A._____ vertreibt das Kontaktmagazin (...). Aufgrund dieser Tätigkeit ist sie seit dem 1. November 2003 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Am 18. und 28. Oktober 2004 nahm die ESTV bei ihr eine Kontrolle vor. Sie stellte schwere Buchführungsmängel fest und sah sich deshalb veranlasst, die Barumsätze aus der Platzierung von Inseraten für das 4. Quartal 2003 bis 2. Quartal 2004 nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen. Daraus sowie aufgrund weiterer Korrekturen (Umsatzdifferenzen, Korrektur von Vorsteuerabzügen) resultierte für die Abrechnungsperioden 4. Quartal 2003 bis 2. Quartal 2004 eine Steuernachforderung von Fr. 45'523.-- zuzüglich 5% Verzugszins ab dem 15. Juli 2004, welche die ESTV mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 270'793 vom 28. Oktober 2004 geltend machte.

B.

Auf Aufforderung der ESTV legte die A._____ mit Schreiben vom 10. November 2004 unter anderem dar, dass die Inserate unter der Rubrik „Rendez-vous“ gratis seien und lediglich eine Weiterleitungsgebühr von Fr. 10.-- für eingehende Zuschriften erhoben werde. Pro Monat würden ca. 5-10 solcher Briefe per Post eingehen. Am 24. November 2004 antwortete die ESTV, dass sie an ihrer Nachbelastung gemäss EA Nr. 270'793 vom 28. Oktober 2004 festhalte. Es sei kaum anzunehmen, dass die rund 300 „Rendez-vous“-Inserate pro Ausgabe ein so geringes Echo auslösten.

C.

Am 8. Dezember 2004 erliess die ESTV einen anfechtbaren Entscheid, in dem sie ihre Nachforderung gemäss EA Nr. 270'793 bestätigte. Dagegen erhob die A._____ am 21. Januar 2005 Einsprache. Sie legte im Wesentlichen dar, dass sie die Nachbelastung aus den Umsatzdifferenzen zwischen ihrer Buchhaltung und der Deklaration akzeptiere. Die von der ESTV vorgenommene Schätzung der Barumsätze von Fr. 105'000.-- für die „Meeting-Point“-Inserate und von Fr. 42'000.-- für die „Rendez-vous“-Inserate entsprächen demgegenüber nicht einmal annäherungsweise den tatsächlichen Verhältnissen. Betreffend die „Meeting-Point“-Inserate legte die A._____ dar, dass private Inserenten kaum mehr bereit seien, für

solche Kontaktanzeigen Geld zu bezahlen. Die Rubrik „Meeting-Point“ werde daher im Wesentlichen von professionellen Erotikstudios sowie von ihrem Telefonie-Partner benutzt, welche die Inserate in der Regel kostenlos platzieren könnten. Für den vorliegend relevanten Zeitraum sei von Bareinnahmen aus der Publikation von „Meeting-Point“-Inseraten von höchstens Fr. 4'900.-- auszugehen, was einer Nachforderung von Fr. 346.10 Mehrwertsteuer entspreche. Auch die Umsatzschätzung bezüglich der Anzeigen in der Rubrik „Rendez-vous“ sei viel zu hoch. Die Annahme von zwei Antworten pro Inserat à Fr. 10.-- sei völlig aus der Luft gegriffen. Die ESTV habe sich offensichtlich nicht auf branchenspezifische Erfahrungszahlen abgestützt. Mit den betreffenden Inseraten erziele sie pro Ausgabe höchstens einen Barumsatz von Fr. 100.--. Im Weiteren mache sie zusätzlich Vorsteuerabzüge von Fr. 8'025.50 geltend.

D.

Mit Einspracheentscheid vom 23. Mai 2007 hiess die ESTV die Einsprache im Betrag von Fr. 8'712.-- teilweise gut (Ziff. 1). Sie erkannte zudem, dass der Entscheid vom 8. Dezember 2004 im Umfang von Fr. 10'576.-- in Rechtskraft erwachsen sei (Ziff. 2). Die A._____ habe ihr für das 4. Quartal 2003 bis 2. Quartal 2004 ausser der rechtskräftigen Steuernachforderung noch Fr. 26'235.-- zuzüglich 5% Verzugszins zu bezahlen (Ziff. 3). Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, dass anlässlich der Kontrolle bei der A._____ gravierende Mängel in der Führung des Kassabuches festgestellt worden seien. Insbesondere habe dieses verschiedene Barzahlungen nicht enthalten, zu denen Quittungsbelege vorhanden gewesen seien. Im Weiteren hätten sich darin keine Angaben über die Bareinnahmen von Privatpersonen befunden, die auf Kontaktinserate geantwortet oder in der Zeitschrift inseriert hätten. Angesichts dieser Sachlage habe sie eine Ermessenseinschätzung der Bareinnahmen vornehmen müssen. Unter Berücksichtigung, dass die A._____ bei den Inseraten der Rubrik „Meeting-Point ohne kommerzielle Interessen“ an den Telefongebühren partizipiere, sei zu ihren Gunsten davon auszugehen, dass die betreffenden Inserate gratis platziert worden seien. Dagegen könne bei den Inseraten der Rubrik „Meeting-Point mit kommerziellen Interessen“ nicht von Gratisinseraten ausgegangen werden. Ebenfalls halte sie an der Aufrechnung in Bezug auf die „Rendez-vous“-Inserate fest. Es treffe zwar zu, dass die betreffende Schätzung nicht auf Erfahrungszahlen beruhe. Von der ESTV könnten jedoch keine solchen Erfahrungszahlen verlangt werden.

Entsprechende Inserate würden neben der Zeitschrift (...) nur noch in einigen anderen Tageszeitungen und Zeitschriften geschaltet. Keine dieser Printmedien führe öffentliche Statistiken über die Häufigkeit der Rückmeldungen. Die Behauptung der A._____, pro Ausgabe würden höchstens Fr. 100.-- eingenommen bzw. maximal 10 Antworten eingehen, stehe im krassen Widerspruch zur unbestrittenen Anzahl von 300 Gratisinseraten pro Ausgabe. Wäre die Rückmeldung tatsächlich so gering gewesen, hätte die Anzahl der Inserate nach sieben Ausgaben sicher massiv abgenommen. Im Übrigen sei die Behauptung von lediglich 10 Antworten pro Ausgabe auch angesichts der direkten Druckkosten von Fr. 9.50 pro Kleininserat nicht realistisch. Im Weiteren anerkenne sie zusätzliche Vorsteuern in der Höhe von Fr. 4'261.40.

E.

Die A._____ (Beschwerdeführerin) führte am 25. Juni 2007 gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 23. Mai 2007 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht mit den folgenden Anträgen: „(1) Ziff. 1, 3 und 5 des Einspracheentscheids der ESTV vom 9. März 2007 (recte: 23. Mai 2007) seien aufzuheben. (2) Die MWST-Nachforderung der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 4. Quartal 2003 bis 2. Quartal 2004 (Zeit vom 1. November 2003 bis 30. Juni 2004) sei von Fr. 45'523.-- (gemäss Einschätzungsverfügung vom 8. Dezember 2004) bzw. Fr. 36'811.-- (gemäss Einspracheentscheid) auf Fr. 31'048.-- nebst Verzugszins von 5% seit 15. Juli 2004 zu reduzieren. (3) Der Beschwerdeführerin sei für das vorliegende Verfahren eine angemessene Prozessentschädigung auszurichten“. Zur Begründung brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, dass es bei den Inseraten unter der Rubrik „Meeting-Point mit finanziellen Interessen“ und einer 0906-Telefonnummer entgegen dem teilweise missverständlichen Text der Annoncen einzig und allein um die Einnahmen gehe, die über die Anrufe auf die kostenpflichtige Nummer generiert würden. Keine der abgebildeten Damen sei tatsächlich an erotischen Dienstleistungen interessiert. Die Fotos stammten alle aus der Datenbank der B._____, die sowohl die betreffenden Bilder als auch die dazugehörigen Texte vertreibe. Zum Nachweis dieser Ausführungen reichte die Beschwerdeführerin diverse Unterlagen ein (insbesondere Beschwerdebeilage Nr. 4: Angebot der B._____ vom 27. Oktober 2003). Sie halte daran fest, dass im vorliegend relevanten Zeitraum von sieben Monaten die Platzierung von „Meeting-Point“-Inseraten höchstens zu Bareinnahmen von Fr. 4'900.-- geführt hätten,

was einer MWST-Nachforderung von Fr. 346.10 MWST entspreche.

Hinsichtlich der „Rendez-vous“-Inserate bleibe sie dabei, dass pro Monat lediglich 5-10 Antworten mit der erwünschten Weiterleitungsgebühr von Fr. 10.-- eingegangen seien. Der Grund dafür liege in erster Linie darin, dass diese Art der Kontaktsuche längst durch das Internet, die Telefonie und SMS-Kontakte abgelöst worden sei. Dies erkläre auch die Kostenlosigkeit der Inserate. Die ESTV schliesse allein aus der Tatsache, dass die betreffende Rubrik trotz ihres geringen (direkten) Profits beibehalten worden sei, auf höhere Einnahmen. Die Rubrik „Rendez-vous“ mit ihren teils skurrilen Fotoaufnahmen präge das Magazin aber seit jeher und sei einer der Gründe, weshalb Konsumenten dieses Heft kauften. Die Annahme der ESTV, dass solche Inserate eine derart hohe Resonanz auslösten, sei lebensfremd. Ebenso unzutreffend sei die Kontrollrechnung der ESTV über die Druckkosten. Die Vorinstanz breche die gesamten Druckkosten für das Magazin linear auf die Seiten der Rubrik „Rendez-vous“ und die entsprechenden Einzelinserate herunter und komme so auf Kosten eines Kleininserates von Fr. 9.50. Diese Annahme gehe an der wirtschaftlichen Realität vorbei. Es sei notorisch, dass die Druckkosten mit steigender Seitenzahl degressiv seien. Entsprechend lägen die effektiven Druckkosten pro zusätzliches Kleininserat deutlich tiefer als Fr. 9.50. Schon allein die Tatsache, dass jeder, der sich in dieser Rubrik finde, das Heft für Fr. 12.-- am Kiosk erwerbe, rechtfertige diese Mehrkosten allemal. Die ESTV habe sich bei ihrer Schätzung von Fr. 42'000.-- Bareinnahmen offensichtlich nicht auf branchenspezifische Erfahrungswerte gestützt. Da negative Tatsachen ohnehin nicht bewiesen werden könnten, sei ihr ein direkter Nachweis, dass sie mit diesen Inseraten keine Bareinkünfte von Fr. 42'000.-- erwirtschaftet habe bzw. nicht zwei Antworten pro „Rendez-vous“-Inserat eingegangen seien, nicht möglich. Immerhin habe sie aber glaubhaft diejenigen Umstände dargetan, die den Schluss zuließen, dass die Annahme der ESTV komplett überrissen sei. Zusätzlich reiche sie die Erklärung zweier Innendienst-Mitarbeiter ein, die dies belegten.

F.

In ihrer Vernehmlassung vom 27. August 2007 schloss die ESTV auf teilweise Gutheissung der Beschwerde im Betrag von Fr. 2'620.45. Aufgrund der neu eingereichten Beweismittel könne sie sich der Ansicht der Beschwerdeführerin anschliessen, dass bei den Inseraten unter der Rubrik „Meeting-Point mit finanziellen Interessen“ inkl. 0906-

Telefonnummer von gratis platzierten Anzeigen des Telefoniepartners – mit finanzieller Beteiligung der Beschwerdeführerin an dessen Telefonieerträgen – auszugehen sei. Der nachgeforderte Steuerbetrag hinsichtlich der „Meeting-Point“-Inserate sei deshalb gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführerin um Fr. 2'620.45 auf Fr. 346.10 zu reduzieren. Bezüglich der „Rendez-vous“-Inserate halte sie indessen an ihrer Nachforderung fest. Wieviele Antwortbriefe pro Ausgabe tatsächlich eingegangen seien, lasse sich aufgrund der mangelhaften Dokumentation der Beschwerdeführerin nicht mehr genau feststellen. Es sei aber gewiss nicht abwegig, davon auszugehen, dass ein geringer Teil der 300 Inserenten keine oder nur eine Antwort erhalten habe und der grösste Teil mehrere. Der Vergleich mit den Druckkosten von Fr. 9.50 pro Kleininserat belege, dass die Behauptung der Beschwerdeführerin von insgesamt lediglich zehn Antworten à Fr. 10.-- pro Ausgabe nicht realistisch sei und demgegenüber ihre Annahme von zwei Antworten pro Kontaktinserat gerade nicht als willkürlich erscheine.

G.

Am 20. September 2007 reichte die Beschwerdeführerin auf Anforderung des Bundesverwaltungsgerichts eine Replik zur Vernehmlassung der ESTV vom 27. August 2007 ein. Darin hielt sie vollumfänglich an ihren bisherigen Ausführungen fest. Im Weiteren legte sie in Bezug auf die Kontrollrechnung der ESTV zusätzlich dar, dass es bei der Produktion des Magazins neben den Druckkosten noch zahlreiche weitere Aufwandpositionen gebe, wie z.B. Löhne, Auslieferungskosten, Kosten der Vertriebspartner etc., die entweder fix oder jedenfalls mit steigender Seitenzahl stark degressiv seien. Zusammen mit den ebenfalls degressiven Druckkosten führe dies zu vernachlässigbaren Grenzkosten zusätzlicher Inserate.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. De-

zember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Basel 2008, Rz. 2.149 ff.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 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. Aufl., Zürich 1998, Rz. 694; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.194). 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. 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 (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7512/2006 vom 23. August 2007 E. 6.1, A-1363/2006 vom 30. Mai 2007 E. 1.3).

2.

2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen*

Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum neuen Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1680 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [Kommentar EFD], S. 38). Ein Verstoss des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer gefährdet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.4, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.1, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen).

2.2 Gemäss Art. 58 Abs. 1 MWSTG hat der Mehrwertsteuerpflichtige seine 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 2001 zur Mehrwertsteuer" vom Sommer 2000 (Wegleitung 2001), gültig ab 1. Januar 2001, Gebrauch gemacht. Darin sind genauere Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung auszugestaltet ist (Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, 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. 890 der Wegleitung 2001). Nach der Rechtsprechung ist der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuchs verpflichtet. Er ist zwar mehr-

wertsteuerrechtlich 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 (Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 2A.569/2006 vom 28. Februar 2007 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.5, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.2, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen). Damit befinden sich die Mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Aufzeichnungspflicht auch im Einklang mit den bei den direkten Steuern geltenden Regelungen (vgl. auch Rz. 888 der Wegleitung 2001).

Die detaillierte und chronologische Führung eines Kassabuches muss besonders hohen Anforderungen genügen (vgl. dazu auch HANS GERBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue [StR] 1980 S. 306). Soll also ein Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass in diesem die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig – in bargeldintensiven Betrieben täglich – kontrolliert werden. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind, das heisst den effektiven Bareinnahmen entsprechen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 2A.657/2005 vom 9. Juni 2006 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.5, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.2, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen).

2.3 Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV nach Art. 60 MWSTG eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Eine Ermessenstaxation ist somit immer dann nötig, wenn eine steuerpflichtige Person ihren Obliegenheiten zur Mitwirkung nicht ordnungsgemäss nachkommt und entweder überhaupt keine oder aber unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen führt (DIETER METZGER, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 190 Rz. 1). Die Ermessenseinschätzung ist deshalb auch logische Folge von Art. 62 MWSTG, der die ESTV beauftragt, die Erfüllung der den Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten zu überprüfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 2.3;

PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 S. 519).

3.

3.1 Zu unterscheiden sind zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenseinschätzung gemäss Art. 60 MWSTG führen. Erstens geht es um diejenige der ungenügenden Aufzeichnung, wobei eine Schätzung insbesondere dann erfolgen muss, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4). Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Dies ist nach der Rechtsprechung der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt der Steuerpflichtige ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.3, A-5712/2007 vom 17. Januar 2008 E. 2.6). Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach den allgemeinen Regeln die ESTV beweisbelastet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 454).

3.2 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen und keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Kommentar EFD zu Art. 48 MWSTV; Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 3.2).

4.

4.1 Die ESTV hat die Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, d.h. 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 (Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2, 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1, vom 29. August 1991, veröffentlicht in ASA 61 S. 819 E. 3a, vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in ASA 52 S. 238 E. 4). Die Ermessensveranlagung hat somit zum Ziel, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Es haftet ihr deshalb eine gewisse Unsicherheit an, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1523/2006 vom 10. Dezember 2008 E. 2.3.3, A-1526/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3.3 und 3.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1 mit Hinweisen). Ein pflichtgemäßes Ermessen schliesst aber auch ein, dass die ESTV in zumutbarem Rahmen Auskünfte, Nachweise und Belege bei Dritten einholt (METZGER, a.a.O., S. 190 Rz. 3). Im Weiteren ist dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben und Akteneinsicht zu gewähren (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 4.1).

4.2 In Betracht fallen einerseits Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teilrechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteile des Bundesverwaltungsgericht A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6.1, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4 mit Hinweisen; vgl. auch MOLLARD, a.a.O., in: ASA 69 S. 526 ff.). Bei der Anwendung von Erfahrungszahlen ist allerdings deren Streubreite zu beachten, wenn eine den individuellen Verhältnissen gerecht werdende Schätzung erfolgen soll (Urteile des Bundesgerichts vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in ASA 52 S. 234 E. 4, vom 31. März 1983, veröffentlicht in ASA 50 S. 669 E. 2). Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung mitzubersichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.7, A-1549/2006 vom

16. Mai 2008 E. 4.2, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3; GERBER, a.a.O., S. 307).

4.3 Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet, vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt sind ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteile des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 4.3.2, 2A.148/2000 vom 1. November 2000 E. 5b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1596/2006 vom 2. April 2009 E. 2.5.2, A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 4.3). Die Umlage des Referenzjahres auf die übrigen Jahre der Kontrollperiode darf allerdings nicht unbesehen geschehen. Da es sich um eine schätzungsweise Ermittlung der nicht ausgewiesenen Umsätze handelt, ist die ESTV zwar nicht verpflichtet, in den anderen Zeitabschnitten Erhebungen mit dem gleichen Aufwand zu betreiben. Es bedarf jedoch gewichtiger Anhaltspunkte dafür, dass in den anderen Kalenderjahren dieselben Verhältnisse vorgeherrscht haben wie im Basisjahr (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 2.4, A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 4.3, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1 mit weiteren Hinweisen).

5.

5.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1596/2006 vom 2. April 2009 E. 2.5.3) und führt so die gefestigte diesbezügliche Rechtsprechung der SRK weiter, die höchstrichterlich bestätigt worden ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3). Ob indessen die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind, überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1523/2006 vom 10. Dezember 2008 E. 2.2, A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 2.1, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 1.3 mit weiteren Hinweisen).

5.2 Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (Urteile des Bundesgerichts 2C_171/2008

vom 30. Juli 2008 E. 4.3, 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.3). Aufgrund der Zurückhaltung bei der Überprüfung der zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagung (E. 5.1) nimmt das Bundesverwaltungsgericht erst dann eine Korrektur der erstinstanzlichen Schätzung vor, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche und offensichtliche Ermessensfehler unterlaufen sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1425/2006 vom 6. November 2008 E. 2, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.2 mit weiteren Hinweisen).

6.

Im vorliegenden Fall schätzte die ESTV die Bareinnahmen, welche die Beschwerdeführerin aus der Veröffentlichung von Kontaktinseraten in ihrem Magazin unter den Rubriken „Meeting-Point“ und „Rendez-vous“ erzielte. Im angefochtenen Einspracheentscheid ging die ESTV davon aus, dass die Beschwerdeführerin vom 4. Quartal 2003 bis 2. Quartal 2004 mit beiden Rubriken je Fr. 42'000.-- Bareinnahmen erwirtschaftete, was einer Steuernachforderung von insgesamt Fr. 5'933.10 entsprach. Mit Bezug auf diese beiden Rubriken verlangt die Beschwerdeführerin eine Herabsetzung der Schätzung um Fr. 2'620.-- („Meeting-Point“) sowie Fr. 3'143.-- („Rendez-vous“; vgl. Beschwerde, S. 8). Zunächst hat das Bundesverwaltungsgericht zu klären, ob die ESTV zu Recht eine Schätzung der Barumsätze vorgenommen hat (E. 6.1). Wird dies bejaht, ist in einem zweiten Schritt die Schätzung an sich zu überprüfen (E. 6.2 und 6.3).

6.1 Das Kassabuch der Beschwerdeführerin war lückenhaft. Unbestrittenermassen wurden die Bareinnahmen aus der Weiterleitung von Antworten auf „Rendez-vous“-Inserate sowie der Platzierung von „Meeting-Point“-Inseraten nicht eingetragen. Im Weiteren fehlte im Kassabuch nachgewiesenermassen der Eintrag verschiedener Barzahlungen der Beschwerdeführerin (Fr. 4'000.-- bzw. Fr. 1'799.05 gemäss Quittungen vom 13. Februar 2004 bzw. 16. März 2004; vgl. amtl. Akten 5c und d). Sie hat somit kein ordnungsgemässes Kassabuch geführt, in dem die Bareinnahmen und Barausgaben chronologisch und zeitgerecht aufgezeichnet worden wären. Die Buchführung ist bereits deshalb schwer mangelhaft und eine Ermessenseinschätzung nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gerechtfertigt (vgl. E. 2.2). Die ESTV war deshalb nicht nur berechtigt, son-

dern auch verpflichtet eine Schätzung der Bareinnahmen vorzunehmen.

6.2 Hinsichtlich der Schätzung der Bareinnahmen aus der Veröffentlichung von „Meeting-Point“-Inseraten beantragen sowohl die Beschwerdeführerin als auch die ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 27. August 2007 – aufgrund neu eingereichter Beweismittel – eine Herabsetzung der Nachforderung um Fr. 2'620.-- auf Fr. 346.--. Zutreffenderweise ergibt sich aus den mit der Beschwerde eingereichten Beweismitteln (Angebot der B._____ vom 27. Oktober 2003, Ausdruck Textdateien; vgl. Beschwerdebeilage Nr. 4-9), dass die Inserate der Unterrubrik „Meeting-Point mit finanziellen Interessen“ inkl. der 0906-Telefonnummer durch ihren Telefoniepartner B._____ erstellt worden sind. Die Beschwerdeführerin bezweckte mit diesen offensichtlich die Erzielung von Einnahmen mittels der kostenpflichtigen Telefonnummer. Gleich wie bei der Unterrubrik „Meeting-Point ohne finanzielle Interessen“ kann deshalb auch hier von gratis platzierten Inseraten ausgegangen werden. Gemäss den sich entsprechenden Anträgen der Beschwerdeführerin und der ESTV ist die diesbezügliche Schätzung deshalb um Fr. 2'620.-- auf Fr. 346.-- MWST zu korrigieren.

6.3

6.3.1 Bei den rund 300 Kleininseraten der Rubrik „Rendez-vous“ ist unbestritten, dass diese gratis platziert worden sind. Fraglich ist indessen, wie viele Antworten auf diese Inserate bei der Beschwerdeführerin eingegangen sind, denn sie erhob für die Weiterleitung der Antwortschreiben an die Inserenten eine Gebühr von Fr. 10.--. Diese war jeder Antwort in bar beizulegen. Die ESTV schätzte, dass pro „Rendez-vous“-Inserat zwei Antworten mit der entsprechenden Weiterleitungsgebühr eingegangen seien. Wie sie selber ausführte, lagen dieser Schätzung keine Erfahrungszahlen zu Grunde, da sie über keine solchen verfügt habe und andere Anbieter von ähnlichen Kontaktinseraten keine öffentlich zugänglichen Statistiken über das Rückmeldeverhalten ihrer Leser führten (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. 7; Vernehmlassung, S. 8). Es sei gewiss nicht abwegig – mangels Erfahrungszahlen – davon auszugehen, dass ein geringer Teil der 300 Inserenten keine oder nur eine Antwort bekommen hätten und der grösste Teil mehrere Antworten. Die Kontrollrechnung mit den durchschnittlichen direkten Druckkosten von Fr. 9.50 pro „Rendez-vous“-Inserat, die im Minimum – für den unternehmerischen Entscheid

diese Rubrik fortzuführen – gedeckt sein müssten, zeige auf, dass ihre Annahme nicht willkürlich sei.

6.3.2 Die Begründung der ESTV für ihre Annahme von zwei Antworten pro Anzeige ist ungenügend. Weder legte sie ihr Erfahrungszahlen zugrunde noch lässt die durchgeführte Kontrollrechnung den Schluss auf (gerade) zwei Antworten pro Kontaktinserat zu. Im Weiteren sind die Ausführungen der ESTV, dass die Weiterleitungsgebühren zwingend die durchschnittlichen direkten Druckkosten decken müssten, vorliegend fraglich, da zumindest gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführerin manche Leser das Magazin gerade wegen diesen Inseraten kauften. Die Annahme der ESTV ist demnach nicht genügend fundiert und muss als Behauptung qualifiziert werden. Der vorliegenden Schätzung mangelt es deshalb bereits an einer zulässigen Basis. Die ESTV hat keine der zwei möglichen Schätzmethoden angewandt. Sie ermittelte den fraglichen Umsatz weder mittels einer Ergänzung bzw. Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung noch nahm sie eine Schätzung aufgrund unbestrittener Teilrechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen vor (E. 4.2).

6.3.3 Der Einwand der ESTV, dass die Anbieter von ähnlichen Erotik-Kontaktinseraten keine öffentlichen Statistiken über das Feedback ihrer Leser führten, ist nicht stichhaltig. Die ESTV hat die Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen. Ein solches schliesst auch ein, dass sie in zumutbarem Rahmen Auskünfte, Nachweise und Belege bei Dritten einholt (E. 4.1 in fine). Sie muss in einem Fall wie dem vorliegenden, bei dem eine pflichtgemässe Schätzung aufgrund vorhandener Unterlagen und Erfahrungszahlen offensichtlich nicht durchgeführt werden kann, die notwendigen Auskünfte bei diesen Dritten, d.h. bei Anbieter ähnlicher Inserate, einholen (vgl. Art. 61 MWSTG). In der Folge kann sie auf der Basis der ermittelten Erfahrungszahlen eine rechtmässige Schätzung vornehmen. Im vorliegenden Fall hat die ESTV durch die unbegründete Annahme von zwei Antworten pro Inserat ihr Ermessen missbraucht. Sie hat deshalb eine neue Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen im Sinn der obigen Erwägungen durchzuführen. Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf die weiteren Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen.

6.4 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinn der Erwägungen gutzuheissen, der Einspracheentscheid vom 23. Mai 2007 aufzuheben

und die Sache an die ESTV zur Durchführung einer neuen Schätzung der Bareinnahmen aus den „Rendez-vous“-Inseraten zurückzuweisen.

7.

7.1 Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG sind die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Keine Verfahrenskosten werden Vorinstanzen auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Nach Art. 63 Abs. 3 VwVG dürfen einer obsiegenden Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens auferlegt werden, sofern sie diese durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Beschwerdeführer das Beschwerdeverfahren durch Verletzung von Mitwirkungspflichten unnötigerweise verursacht hat, indem er beispielsweise Beweismittel spät eingereicht hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2036/2007 vom 29. Oktober 2008, A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 10.2, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 6.2, A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 7.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 4.52).

7.2 Die Beschwerdeführerin reichte erst im vorliegenden Beschwerdeverfahren Unterlagen ein (vgl. Beschwerdebeilagen Nr. 4-9), woraus ersichtlich wurde, dass es bei den Inseraten der Unterrubrik „Meeting-Point mit finanziellen Interessen“ inkl. einer 0906 Telefonnummer einzig um die Erzielung von Einnahmen aus den Anrufen über die kostenpflichtige Telefonnummer ging. Aufgrund des späten Einreichens der notwendigen Beweismittel, ist der Beschwerdeführerin eine Pflichtverletzung zum Vorwurf zu machen. Diese Unterlagen hätte sie bereits im Verfahren vor der Vorinstanz vorlegen können. Unter diesen Umständen ist das von ihr vor dem Bundesverwaltungsgericht angestrebte Verfahren zur Herabsetzung der Schätzung mit Bezug auf die „Meeting-Point“-Inserate als von ihr unnötig verursacht zu bezeichnen. Trotz der Gutheissung der Beschwerde ist es folglich gerechtfertigt, ihr insoweit die Verfahrenskosten, die auf Fr. 1'200.-- festgelegt werden (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), im Verhältnis zum Gesamtstreitwert (Fr. 2'620.--/ Fr. 5'763.--) aufzuerlegen, ausmachend rund Fr. 550.--, und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'200.-- zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 650.-- ist nach Eintritt der Rechtskraft dieses Entscheids an die Beschwerdeführerin zurückzuerstatten. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine – aus dem gleichen Grund – reduzierte Parteientschädigung, die auf Fr. 2'000.-- (inkl.

Mehrwertsteuer) festgesetzt wird, auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 bis 9 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

2.

Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 23. Mai 2007 wird aufgehoben und die Sache zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids im Sinne der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

3.

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'200.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 550.-- auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'200.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 650.-- wird nach Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückerstattet.

4.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 2'000.-- zu entrichten.

5.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Pascal Mollard

Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: