



Abteilung I
A-1393/2006
{T 0/2}

Urteil vom 10. Dezember 2007

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Markus Metz,
Thomas Stadelmann (Kammerpräsident),
Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

X. _____ **AG**, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Verfahrensgegenstand / Privatanteil an
Fahrzeugen)

Sachverhalt:**A.**

Die X._____ AG bezweckt laut Handelsregisterauszug Erstellung, Umbau, Sanierung, Kauf, Verkauf, Vermittlung und Verwaltung von Liegenschaften sowie Schätzung und Beratung in allen Bereichen betreffend Liegenschaften. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Steuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Am 29. August sowie am 1. September 2003 erfolgte bei der X._____ AG eine Kontrolle der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2003. Aus dieser resultierten am ... die beiden folgenden (separaten) Ergänzungsabrechnungen (EA):

- EA Nr. ...43 im Umfang von Fr. 17'557.-- (zuzüglich Verzugszins) betreffend das Ergebnis der "Kontrolle über die Steuerperioden 01.01.1998-31.12.00", enthaltend Aufrechnungen für den Verkauf von Betriebsmitteln vom 12.06.2000 (Steuerbetrag: Fr. 1'883.70), Privatanteile Geschäftsfahrzeuge 1998-2000 (Steuerbetrag: Fr. 7'907.35) und Vorsteuerkorrekturen 1998-2000 (Steuerbetrag: Fr. 7'766.58).
- EA Nr. ...44 im Umfang von Fr. 25'237.-- (zuzüglich Verzugszins) betreffend das Ergebnis der "Kontrolle über die Steuerperioden 01.01.2001-31.03.2003", enthaltend Aufrechnungen betreffend Umsatzdifferenzen (Steuerbetrag: Fr. 227.95), "Umsatz auf Kontokorrent verbucht" (Steuerbetrag: Fr. 1'412.65), Privatanteile Geschäftsfahrzeuge 2001-1/2003 (Steuerbetrag: Fr. 8'842.70) und Vorsteuerkorrekturen 2001-1/2003 (Steuerbetrag: Fr. 14'754.35).

Am ... erfolgte sodann die EA Nr. ...60 im Umfang von Fr. 3'418.-- (zuzüglich Verzugszins) betreffend das Ergebnis der "Kontrolle über die Steuerperioden 01.07.1999-30.09.1999", enthaltend eine Aufrechnung betreffend nicht verbuchte und nicht deklarierte Umsätze (Vermittlungsprovisionen) vom 02.09.1999 (Steuerbetrag: Fr. 3'418.60) sowie eine Gutschriftsanzeige (GS) unter der Nummer ..., mit der gestützt auf nachträglich vorgelegte Formulare 1310 als Nachtrag zur EA Nr. ...44 vom ... Vorsteuerkürzungen im Umfang von Fr. 9'581.-- gutgeschrieben wurden.

B.

Am 3. März 2004 stellte die ESTV der X._____ AG ein Schlussprotokoll zu, in dem Letzterer eine Busse von Fr. 3'500.-- in Aussicht gestellt und festgehalten wurde, die Nachforderungen der ESTV im Gesamtumfang von Fr. 36'631.-- (Fr. 17'557.-- + Fr. 25'237.-- + Fr. 3'418.-- ./ Fr. 9'581.--) seien noch nicht bezahlt worden. Mit Schreiben vom 5. März 2004 antwortete die X._____ AG, sie finde die Androhung einer Busse sowie die Korrektur des Eigenverbrauchs "Fahrzeugkosten" nicht richtig und ersuche um eine Neubeurteilung.

C.

Mit Zahlungsbefehl Nr. ... vom ... setzte die ESTV unter ausdrücklichem Bezug auf die EA Nr. ...43 den Betrag von Fr. 17'557.-- (zuzüglich Verzugszins seit dem 1. Januar 2000) in Betreibung. Mit Datum vom 5. Mai 2004 wurde unter Anmerkung "Einspracheentscheid noch hängig" Rechtsvorschlag erhoben. Am 10. Mai 2004 teilte die ESTV der X._____ AG telefonisch mit, an der Berechnung des "Privatanteils Geschäftsfahrzeuge" werde festgehalten. Mit Valuta vom 11. Mai 2004 bezahlte die X._____ AG mittels Giro der ESTV Fr. 23'070.--; der verwendete Einzahlungsschein trägt die Mitteilungen "MWST-Nr. ... [neue Zeile] REF.-NR ... [neue Zeile] ...44".

D.

Mit Strafbescheid vom 12. Mai 2004 verurteilte die ESTV die X._____ AG zu einer Busse von Fr. 3'500.--. Am 26. Mai 2004 erliess die ESTV sodann einen Entscheid, wonach die X._____ AG der ESTV für die Abrechnungsperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 "nebst der Ergänzungsabrechnung Nr. ...60 vom 19.05.2004" [recte: ...] noch Fr. 13'561.-- (zuzüglich Verzugszins) zu bezahlen habe, wobei sich dieser Betrag gemäss Begründung des Entscheids aus der Steuerschuld gemäss EA Nr. ...43 vom ... von Fr. 17'557.-- abzüglich der Zahlung vom 9. Mai 2004 im Umfang von Fr. 3'996.-- (Teil von Fr. 23'070.--) zusammensetze. Zugleich wurde der Rechtsvorschlag des Zahlungsbefehls Nr. ... beseitigt.

Gegen den Strafbescheid erhob die X._____ AG am 10. Juni 2004, gegen den Entscheid vom 26. Mai 2004 am 23. Juni 2004 Einsprache. In Letzterer wurde die Einsprache gegen den Strafbescheid vom 10. Juni 2004 ausdrücklich als integrierenden Bestandteil bezeichnet

und dafür gehalten, die Aufrechnungen betreffend Vermittlungsprovisionen und Fahrzeugkosten seien nicht richtig.

E.

Mit Entscheid vom 28. Oktober 2004 wies die ESTV die Einsprache vom 23. Juni 2004 mit folgendem Dispositiv ab:

- "1. Mangels Anfechtung ist der Entscheid der ESTV vom 26. Mai 2004 im Umfang von Fr. 9'649.70 (Ziff. 1 der EA Nr. ...43 von Fr. 1'883.70 und Ziff. 3 der EA Nr. ...43 von Fr. 7'766.--) zuzüglich Verzugszins zu 5% seit 1. Januar 2000 in Rechtskraft erwachsen.
2. Die Einsprecherin schuldet und hat der ESTV daher für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000) noch zu bezahlen
Fr. 9'649.70 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5% seit 1. Januar 2000.
3. Auf die Einsprache der X. _____ AG vom 23. Juni 2004 wird in Bezug auf die gestellten Rechtsbegehren der Neuberechnung der von der Einsprecherin in den Abrechnungsperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000) geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge und die Rückerstattung der zu viel erbrachten Zahlungen nicht eingetreten.
4. Soweit weitergehend wird die Einsprache der X. _____ AG vom 23. Juni 2004 abgewiesen.
5. Die X. _____ AG schuldet und hat der ESTV gemäss EA Nr. ...43 vom 12. November 2003 für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000) nebst des in Ziff. 2 hievorigen Betrages noch zu bezahlen
Fr. 7'907.30 Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins seit 1. Januar 2000.
6. Die Zahlung von Fr. 3'996.-- wird an die Steuerschuld (gemäss Ziff. 2 und 5 hievorigen) angerechnet.
7. Der Rechtsvorschlag gegen den Zahlungsbefehl Nr. ... vom 29. April 2004 des Betriebsamtes Bern-Mittelland wird hiermit im Umfang der Ziff. 2, 5 und 6 hievorigen aufgehoben.

8. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet."

F.

Mit Eingabe vom 29. November 2004 liess die X. _____ AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 28. Oktober 2004 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben mit dem Antrag, die Steuernachforderung von Fr. 36'361.-- sei aufzuheben. Zudem seien die von der Beschwerdeführerin "bis anhin gestützt auf die EA ...60, EA ...43 und EA ...44 geleisteten Zahlungen im Rahmen der Abrechnungsperioden für das 1. Quartal 1998 bis und mit dem 4. Quartal 2000" neu zu berechnen und die zuviel erbrachten Zahlungen seien der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

Mit Vernehmlassung vom 3. März 2005 beantragte die ESTV vorab die Feststellung, dass Ziffer 1 und 2 des Einspracheentscheids vom 28. Oktober 2004 mangels Anfechtung in Rechtskraft erwachsen seien. Sodann sei die Beschwerde, auf welche nur im Umfang von Fr. 11'055.30 einzutreten sei, kostenpflichtig abzuweisen.

G.

Per 31. Dezember 2006 übergab die SRK die Verfahrensakten an das Bundesverwaltungsgericht zur Beurteilung der Sache.

Auf die Vorbringen und Begründungen in den Eingaben der Parteien wird soweit entscheidwesentlich im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG,

SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Insoweit sich der zu beurteilende Sachverhalt bis Ende 2000 zugetragen hat, ist auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch altes Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 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 Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor Eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 59 f., Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich allerdings bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung und führt so die gefestigte diesbezügliche Rechtsprechung der SRK weiter (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 1.3, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.1; Entscheide der SRK vom 10. Mai 2005 [SRK 2004-023] E. 1b, vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.41 E. 2d/cc, vom 14. Mai 2003, veröffentlicht in VPB 67.122 E. 2c/cc).

1.4 Die Beweiswürdigung endet mit dem gerichtlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob

zum Nachteil der Abgabebehörde oder des Abgabepflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Die Abgabebehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Abgabepflicht als solche begründen oder die Abgabeforderung erhöhen, d.h. für die abgabebegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Abgabepflichtige für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet, d.h. für solche Tatsachen, welche Abgabebefreiung oder Abgabebegünstigung bewirken (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 1.4 und A-1687/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.4, je mit weiteren Hinweisen).

1.5 Der verfassungsrechtlich in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) garantierte und in den Art. 26-33 VwVG konkretisierte Grundsatz des rechtlichen Gehörs als persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht verlangt, dass die Behörde die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, sorgfältig und ernsthaft prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt (Art. 32 Abs. 1 VwVG; vgl. auch [anstelle vieler] Bundesgerichtsentscheid [BGE] 129 I 232 E. 3.2). Daraus folgt die grundsätzliche Pflicht der Behörden, sich mit den wesentlichen Vorbringen des Rechtssuchenden zu befassen und ihren Entscheid zu begründen (vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG). Nimmt die Behörde zu entscheidewesentlichen Fragen aus welchen Gründen auch immer keine Stellung, so ist das rechtliche Gehör verletzt und die Streitsache zur Wahrung des gesetzlich vorgesehenen Instanzenzuges grundsätzlich zurückzuweisen (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1709 ff.)

2.

2.1 Vorab umstritten ist, was alles Gegenstand des vorliegenden Verfahrens darstellt. Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung der Steuernachforderung von Fr. 36'361.-- und hält alsdann in der Begründung dafür, das Verfahren umfasse nicht nur die betreffend Privatanteile Geschäftsfahrzeuge erfolgten Mehrwertsteueraufrechnungen (vorgenommen in den EA Nr. ...43 und Nr. ...44), sondern auch

diejenigen betreffend der Honorarzahlen an die Gesellschafter Büttiker und Baumann im Umfang von je Fr. 24'500.-- (vorgenommen in der EA Nr. ...60). Demgegenüber verfiht die ESTV, im vorliegenden Verfahren gehe es materiell einzig um die in der EA Nr. ...43 vorgenommenen Aufrechnungen, wobei durch die Beschwerdeführerin ausschliesslich die Aufrechnung betreffend Privatanteile Geschäftsfahrzeuge angefochten worden sei und die übrigen Aufrechnungen in Rechtskraft erwachsen seien.

2.2

2.2.1 Unter dem Anfechtungs- oder Beschwerdeobjekt ist der Gegenstand des Anfechtungsverfahrens, das heisst der angefochtene Akt der Verwaltung, zu verstehen. Angefochten wird ein Hoheitsakt bei einer staatlichen Instanz (der Beschwerdeinstanz; vgl. RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1996, Rz. 963 ff.). Das Anfechtungsobjekt, das heisst die Verfügung oder der Entscheid der unteren Instanz, bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt. Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (vgl. etwa Entscheid der Eidgenössischen Personalrekurskommission [PRK] vom 28. November 2005, veröffentlicht in VPB 70.52 E. 2).

2.2.2 Streitgegenstand in der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist demzufolge das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Nicht die Verfügung selbst ist also Streitgegenstand (sie bildet das Anfechtungsobjekt), sondern das in der Verfügung geregelte oder zu regelnde, im Beschwerdeverfahren noch streitige Rechtsverhältnis. Anfechtungsobjekt und Streitgegenstand sind identisch, wenn die Verwaltungsverfügung insgesamt angefochten wird. Der Streitgegenstand darf demgegenüber nicht über das Anfechtungsobjekt hinausgehen. In der streitigen öffentlichen Rechtspflege erscheint vor allem wichtig, dass der Prozess auf den Streitgegenstand beschränkt ist (die Rechtsmittelinstanz hat keine allgemeine Aufsicht über die Verwaltung); im Laufe des Beschwerdeverfahrens darf der Streitgegenstand nicht erweitert und qualitativ verändert werden. Er kann sich höchstens verengen und um nicht mehr strittige Punkte reduzieren, nicht aber

ausweiten. Gegenstände, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen; sonst würde in die funktionelle Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen. Das bedeutet auch, dass die Rechtsmittelinstanz im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens die Verfügung nur insoweit überprüfen darf, als sie angefochten ist (BGE 131 II 200 E. 3.2; Entscheid der SRK vom 18. Januar 1999, veröffentlicht in VPB 63.78 E. 2; vgl. auch ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 403 ff.; MOSER, a.a.O., Rz. 2.13 mit weiteren Hinweisen). Bezieht sich mit anderen Worten die Beschwerde nur auf einen Teil des durch die Verfügung bestimmten Rechtsverhältnisses, gehören die nicht beanstandeten Teilaspekte des verfügungsweise festgelegten Rechtsverhältnisses zwar wohl zum Anfechtungs-, nicht aber zum Streitgegenstand (BGE 110 V 48 E. 3c; Entscheid der SRK vom 10. Juni 1998, veröffentlicht in VPB 63.25 E. 1b; RHINOW/KOLLER/KISS, a.a.O., Rz. 899 ff.).

2.2.3 Im Mehrwertsteuerrecht sind über diese allgemeinen Ausführungen hinaus folgende sich aus dem Verfahren ergebenden Besonderheiten zu beachten: Nach der Einreichung einer Quartalsabrechnung durch den Mehrwertsteuerpflichtigen kann die ESTV eine Überprüfung nach Art. 62 MWSTG bzw. Art. 50 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) vornehmen. Diese Kontrolle bezieht sich auf die zu zahlende Steuer und auf die Vorsteuer; sie schliesst mit einer EA, wenn der bezahlte Mehrwertsteuerbetrag zu niedrig oder mit einer Gutschrift (GS), wenn der bezahlte Mehrwertsteuerbetrag zu hoch war (vgl. ISABELLE HOMBERGER GUT, in: *mwst.com*, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 5 zu Art. 46). Die EA ist nach ständiger Rechtsprechung und Praxis entgegen dem Wortlaut von Art. 5 VwVG keine Verfügung und damit nie Anfechtungsobjekt eines Rechtsmittelverfahrens (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 1.3 und A-1608/2006 vom 8. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 31. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.6 E. 2b/bb; vgl. auch ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG]*, 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1678). Sie erwächst damit mangels Verfügungscharakters nicht in Rechtskraft und kann jederzeit zu Gunsten oder zu Ungunsten der Mehrwertsteuerpflichtigen abgeändert werden, sofern die Mehrwertsteuerabrechnung nicht bereits

Gegenstand eines in Rechtskraft erwachsenen Entscheids im Sinne von Art. 63 MWSTG war oder die Steuer verjährt ist (vgl. dazu Entscheid der SRK vom 17. Juli 2001, veröffentlicht in VPB 66.43 E. 3a mit weiteren Hinweisen). Falls der Mehrwertsteuerpflichtige mit der EA oder mit der GS nicht einverstanden ist, kann er nach Art. 63 Abs. 1 Bst. a und c MWSTG einen förmlichen Entscheid verlangen (vgl. HOMBERGER GUT, a.a.O., Rz. 15 zu Art. 63). Erst dieser Entscheid eröffnet nach konstanter Rechtsprechung nach Art. 64 Abs. 1 MWSTG den Weg der Einsprache an die ESTV (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 1.3). Deren Einspracheentscheid kann an das Bundesverwaltungsgericht weitergezogen werden.

2.3

2.3.1 Im vorliegenden Fall ist das Anfechtungsobjekt der Einspracheentscheid der ESTV vom 28. Oktober 2004, der wiederum aufgrund einer Einsprache gegen den Entscheid der Verwaltung vom 26. Mai 2004 ergangen ist. In diesem ist festgehalten, die Beschwerdeführerin habe der ESTV für die Abrechnungsperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 "nebst der Ergänzungsabrechnung Nr. ...60 vom 19.05.2004" [recte: ...] noch Fr. 13'561.-- (zuzüglich Verzugszins) zu bezahlen.

2.3.2 Die ESTV hält in ihrer Vernehmlassung dafür, es gehe in ihrem Entscheid vom 26. Mai 2004 einzig um die in der EA Nr. ...43 enthaltenen Aufrechnungen. Dies ergebe sich bereits aus der im Dispositiv enthaltenen Beseitigung des Zahlungsbefehls Nr. ... vom 29. April 2004 des Betreibungsamtes Bern-Mittelland, der sich ausschliesslich auf die EA Nr. ...43 beziehe. Sodann ergebe sich dies auch aus der Begründung zu "Ziff. 1a des Dispositives des Entscheides vom 26. Mai 2004", welche erneut ausdrücklich und ausschliesslich auf die EA Nr. ...43 Bezug nehme. Daran ändere angesichts des gesamten Kontexts auch die Verwendung des Wortes "nebst" nichts.

2.3.3 Das Bundesverwaltungsgericht vermag dieser Auffassung angesichts der Sach- und Aktenlage nicht zu folgen. Es bleibt für das Bundesverwaltungsgericht unerfindlich, weshalb die ESTV im Entscheid vom 26. Mai 2004 die mit einem falschen Datum versehene EA Nr. ...60 im Dispositiv überhaupt erwähnt hat, wenn diese nicht Gegenstand des Entscheids bilden sollte. Auch die

Tatsache, dass nur der in EA Nr. ...43 enthaltene Betrag in Betreuung gesetzt worden ist, sagt über den massgeblichen Inhalt des Entscheids vom 26. Mai 2004 nichts aus, ist es doch der ESTV unbenommen, ob sie zuerst einen formellen Entscheid erlassen oder bereits vorher eine Betreuung einleiten will (vgl. Art. 69 MWSTG). Da sich die von der ESTV zu vertretenden sprachlichen und logischen Unzulänglichkeiten im Entscheid vom 26. Mai 2004 nicht zu Lasten der Beschwerdeführerin auswirken dürfen, ist mithin davon auszugehen, dieser umfasse auch die EA Nr. ...60.

2.3.4 Indem die ESTV in ihrem Einspracheentscheid zu Unrecht davon ausgegangen ist, es gehe gar nicht um die EA Nr. ...60 und daraufhin aus ihrer Optik konsequent auf die diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin gar nicht eingegangen ist, hat sie deren rechtliches Gehör verletzt. Die fehlende Begründung nicht nachzuholen vermag angesichts des zentralen Charakters des rechtlichen Gehörs für den korrekten Ablauf des Verfahrens der Umstand, dass die ESTV in ihrer Vernehmlassung erstmals kurz auf die im Zusammenhang mit der in der EA Nr. ...60 aufgerechneten Honorarzahlen förmlich eingegangen ist, hatte die Beschwerdeführerin doch bis anhin keine Gelegenheit, zu den entsprechenden Ausführungen Stellung zu nehmen und ist es nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts, Verfahrensmängel des verwaltungsinternen Verfahrens zu heilen. Die Sache ist mithin an die ESTV zurückzuweisen (vgl. oben E. 1.5); diese wird sich im zweiten Rechtsgang mit den entsprechenden Vorbringen der Beschwerdeführerin befassen müssen.

2.4 Unter diesen Umständen erübrigen sich an dieser Stelle weitere Ausführungen zur Abnahme der angebotenen Beweismittel. Auch mit diesen Fragen wird sich die ESTV soweit notwendig im zweiten Rechtsgang zu befassen haben. Nicht Gegenstand des Entscheid- und Einsprachverfahrens war indessen der der EA Nr. ...44 zugrundeliegende Sachverhalt. Insoweit die vorliegend zu beurteilende Beschwerde sich mit ihrem Antrag auf Aufhebung der Steuernachforderung von Fr. 36'361.-- [recte wohl: Fr. 36'631.--, bestehend aus der Summe der drei EA (Fr. 17'557.-- + Fr. 25'237.-- + Fr. 3'418.--) abzüglich des Betrags der GS von Fr. 9'581.--] auf die EA Nr. ...44 bezieht, kann darauf im vorliegenden Verfahren nicht eingetreten werden.

2.5 Angesichts dieses Verfahrensausgangs müsste an sich zum jetzigen Zeitpunkt auch auf die der EA Nr. ...43 zugrundeliegenden Sachverhalte (noch) nicht eingegangen werden. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet es indessen als angezeigt, zur Vermeidung allfälliger unnötiger Verfahren die diesbezüglich im Streit liegenden Fragen dennoch bereits jetzt aufzunehmen. Da gegen die Aufrechnungen für den Verkauf von Betriebsmitteln vom 12.06.2000 (Steuerbetrag: Fr. 1'883.70; Ziffer 1 der EA Nr. ...43) sowie der Vorsteuerkorrekturen 1998-2000 (Steuerbetrag: Fr. 7'766.58; Ziffer 3 der EA Nr. ...43) keine begründete Beschwerde erhoben worden ist, reduziert sich der Streitgegenstand auf die Zulässigkeit der Aufrechnung der Privatanteile Geschäftsfahrzeuge 1998-2000 (Steuerbetrag: Fr. 7'907.35; Ziffer 2 der EA Nr. ...43). Dass diese Forderung durch Bezahlung getilgt worden wäre, macht die Beschwerdeführerin nicht geltend. Nicht weiter eingegangen werden muss unter diesen Umständen in diesem Verfahren deshalb auf die von Beschwerdeführerin und ESTV vorgenommenen Berechnungen.

3.

3.1

3.1.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen im Inland erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen, der Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland (Art. 4 Bst. a, b, d MWSTV) sowie der Eigenverbrauch (Art. 4 Bst. c MWSTV). Zu den Eigenverbrauchstatbeständen gehört namentlich der Entnahmeeigenverbrauch gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTV (neu Art. 9 Abs. 1 MWSTG), dessen Ziel es ist, Gegenstände, deren Bezug den Steuerpflichtigen zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, wieder mit der Mehrwertsteuer zu belasten, wenn er sie entgegen seiner ursprünglichen Absicht beim Erwerb nun für einen Zweck verwendet, der den Vorsteuerabzug ausschliesst. Die Bestimmung strebt die Rückgängigmachung des sich im Nachhinein als unzulässig erweisenden Vorsteuerabzugs an; es handelt sich um eine "Vorsteuerkorrekturregel" (Ivo Gut, in: mwst.com, a.a.O., Rz. 2 zu Art. 9, B; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 159; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.125/2003 vom 10. September 2003 E. 3.1). Die Eigenverbrauchssteuer wird für den vorliegend einzig interessierenden Fall der vorübergehenden Verwendung für privaten Bedarf bzw. für den Bedarf des Personals

berechnet von der Miete, die einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde (Art. 26 Abs. 3 Bst. b MWSTV, in der Fassung vom 18. September 1995). Quantitativ Gleiches gilt für den Fall, in dem eine Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person erfolgt ist; dann gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre (Art. 26 Abs. 2 letzter Satz MWSTV).

3.1.2 Die ESTV hat diese rechtlichen Grundlagen im Merkblatt Nr. 4a "Privatanteil an den Autokosten" vom 31. Januar 1997 (gültig ab 1. Januar 1997) konkretisiert. Das Merkblatt stellt eine Verwaltungsverordnung dar, welche eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen soll, und ist als solche für die als eigentliche Adressaten des Merkblattes figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise verfassungs- oder gesetzeswidrig ist. Nicht verbindlich ist das Merkblatt, das keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten darf, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen. Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt um so mehr, als es nicht ihre Aufgabe ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der politisch verantwortlichen Exekutive zu setzen (Bundesverwaltungsgerichtsentscheid [BVGE] A-1677/2006 vom 20. August 2007 E. 3.3; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 8/2005, S. 613 ff. mit weiteren Hinweisen).

3.2

3.2.1 Die Mehrwertsteuer beruht auf dem System der Selbstveranlagung (Art. 37 f. MWSTV; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Danach hat der Steuerpflichtige über seine Umsätze und Vorsteuern unaufgefordert abzurechnen (Steuerdeklaration) und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Steuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom

22. Juni 1994 [Kommentar EFD], S. 38; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1579 ff.; XAVIER OBERSON, in: OREF [éditeur], Les procédures en droit fiscal, 2e édition, complétée et actualisée, Bern 2005, S. 115). Grundlage der Abrechnungspflicht bildet die kaufmännische Buchhaltung. Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV sind die Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen.

3.2.2 Wenn keine oder unvollständige Aufzeichnungen vorliegen, oder wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen, hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässen Ermessen vorzunehmen (Art. 48 MWSTV). Deren Ziel ist es, 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 (PER PROD'HOM, in: OREF, a.a.O., S. 395; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69, S. 519).

3.3

3.3.1 Aufgrund der von ihr am 29. August sowie am 1. September 2003 bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Kontrolle ist die ESTV zum Schluss gelangt, dass die Privatanteile der den "Inhabern Baumann/Büttiker" zur Verfügung gestellten Geschäftsfahrzeuge überhaupt nicht bzw. nur ungenügend deklariert worden seien. Die ESTV hat gestützt auf das Merkblatt Nr. 4a vom 31. Januar 1997 in Anwendung von dessen Ziffer 4.1 festgehalten, wie die Ermittlung der Steuer aufgrund der tatsächlichen Werte hätte erfolgen sollen. Da indessen die notwendige Fahrtenkontrolle nicht vorhanden gewesen sei, habe der Privatanteil geschätzt werden müssen. Dieser belaufe sich auf 70%, was angesichts der in den vorliegend interessierenden Jahren 1998-2000 in den Geschäftsbüchern der Beschwerdeführerin aufgeführten Fahrzeuge zu einem Steuerbetrag von Fr. 7'907.35 führe.

3.3.2 Die Beschwerdeführerin führte dagegen unter Beilage eigener Berechnungen bereits in ihrem Schreiben an die ESTV vom 5. März 2004 aus, dass der Privatanteil an den Fahrzeugkosten niemals 70%, sondern weniger als 50% betragen habe, womit die pauschale Ermittlung des Privatanteils [gemäss Ziffer 3 des Merkblattes 4a] zur

Anwendung gelange. Da die Beschwerdeführerin zwei Geschäftsführer habe, benötige man auch zwei Geschäftsfahrzeuge. Zudem verfügten die Geschäftsführer ausserhalb der Beschwerdeführerin über drei eingelöste Fahrzeuge bzw. führen mit einem auf die eine Lebensgefährtin eingelösten Fahrzeug.

3.3.3 Zu Recht unter den Parteien unbestritten ist, dass die vereinfachte pauschale Ermittlung des Privatanteils an den Autokosten gemäss der die Vorgaben der MWSTV sachgerecht umsetzenden Ziffer 3 des Merkblattes 4a (vgl. oben E. 3.1.2) nur so lange zur Anwendung gelangen kann, wie die Fahrzeuge zu mehr als 50% für steuerbare Zwecke eingesetzt werden (vgl. auch Entscheid der SRK vom 17. Juni 2002, veröffentlicht in VPB 67.125 E. 3a). Dies bedeutet, dass getreu dem die Mehrwertsteuer beherrschenden Selbstveranlagungsprinzip (vgl. oben E. 3.2.1) der Steuerpflichtige zu entscheiden hat, ob er zur Inanspruchnahme der in der Regel den Steuerpflichtigen begünstigenden vereinfachten pauschalen Ermittlung greifen kann. Ergeben sich alsdann im Rahmen einer Kontrolle aufgrund der Umstände objektivierte Zweifel, dass die fraglichen Fahrzeuge zu mehr als 50% für steuerbare Zwecke eingesetzt worden sind, so obliegt es gemäss der allgemeinen Beweislastverteilungsregel (oben E. 1.4) dem Steuerpflichtigen, in geeigneter Form den Nachweis zu erbringen, dass seine Geschäftsfahrzeuge zu weniger als 50% für private Zwecke eingesetzt worden sind. Dieser Nachweis kann dabei in der Regel nur gelingen, wenn eine Fahrtenkontrolle geführt wird, welche zuverlässig über die geschäftlich und privat gefahrenen Kilometer Auskunft gibt. Angesichts der im Ergebnis gleichen Berechnung kann bei alledem auch vor dem Hintergrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung offen bleiben, ob die ESTV zu Recht direkt zur Anwendung von Ziffer 4.1 des Merkblattes 4a geschritten ist, obwohl es sich bei beiden Geschäftsführern nicht nur um Personal, sondern auch um Aktionäre der Gesellschaft und damit an sich um einen Fall im Sinn von Ziffer 4.2 des Merkblattes 4a gehandelt hat (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2003).

3.3.4 Fest steht aufgrund der Akten, dass die Beschwerdeführerin über folgende Geschäftsfahrzeuge verfügt und folgende Privatanteile deklariert hat:

- 1998: 2 Geschäftsfahrzeuge (Range Rover, Jeep), Deklaration Privatanteil Fr. 15'000.-- netto;

- 1999: 3 Geschäftsfahrzeuge (Range Rover, Jeep, BMW), keine Deklaration von Privatanteilen;
- 2000: 3 Geschäftsfahrzeuge bis 15. Mai (Range Rover, Jeep, BMW), 2 Geschäftsfahrzeuge bis 12. Juli (Range Rover, BMW), 1 Geschäftsfahrzeug bis 14. August (BMW), 2 Geschäftsfahrzeuge bis 11. November (BMW, Mercedes) und 3 Geschäftsfahrzeuge bis Ende Jahr (BMW, Mercedes, Range Rover), Deklaration Privatanteil Fr. 12'000.-- netto.

Was die Jahre 1999 und 2000 betrifft, so ist der Schluss der ESTV, die Geschäftsfahrzeuge seien zu mehr als 50% für private Zwecke eingesetzt worden, ebenso wenig zu beanstanden wie die Schätzung der konkreten Höhe auf 70%. So ist nicht im Geringsten ersichtlich, weshalb im ganzen Jahr 1999 sowie während mehr als eines halben Jahres im Jahr 2000 3 Geschäftsfahrzeuge in der Geschäftsbuchhaltung geführt worden sind, zumal die Beschwerdeführerin auch nicht nur ansatzweise darlegt, weshalb sie aus geschäftlichen Gründen über drei Fahrzeuge hätte verfügen müssen (vgl. VPB 67.125 E. 3a sowie diesen Entscheid bestätigend das Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2003). Da die Beschwerdeführerin entweder keine Eigenverbrauchssteuer abgerechnet (1999) oder einen auf der Pauschalermittlung basierenden Privatanteil deklariert sowie über die unternehmensfremde Verwendung ihrer Wagen auch keine Aufzeichnungen geführt hat, war die ESTV nicht nur berechtigt, sondern geradezu verpflichtet, die auf die entsprechenden Privatanteile entfallende Mehrwertsteuer nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen (Art. 48 MWSTV; vgl. oben E. 3.2.2; VPB 67.125 E. 3a). Nichts daran zu ändern vermögen die von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen. Da schliesslich nicht ersichtlich ist, was die Abnahme der angebotenen Beweismittel neben den Ausführungen in der Beschwerde zur Feststellung des Sachverhalts noch beitragen könnten, kann auch auf diese verzichtet werden.

Genauerer Betrachtung bedarf hingegen das Jahr 1998, in dem die Beschwerdeführerin das ganze Jahr über zwei Geschäftsfahrzeuge verfügt und gemäss Beilage zur EA Nr. ...43 einen Privatanteil von Fr. 15'000.-- deklariert hat. Zwar entspricht auch hier die Selbstdeklaration nicht den Vorgaben des Merkblattes Nr. 4a, ist aber immerhin höher als der Betrag, der sich in Anwendung der pauschalen Ermittlung der Privatanteile der Autokosten ergeben würde. Die ESTV

hat es indessen unterlassen, sich mit den entsprechenden Vorbringen der Beschwerdeführerin, insbesondere mit der Aussage, zwei Geschäftsführer würden zwei Geschäftswagen benötigen, auseinanderzusetzen, sondern sich pauschal mit der Aussage begnügt, die Beschwerdeführerin habe den Nachweis, dass der Privatanteil unter 50% liege, nicht erbracht. Damit hat die ESTV für das Jahr 1998 die zur Erschütterung der Zulässigkeit der pauschalen Ermittlung der Privatanteile der Autokosten oder gar eines höheren selbst ausgewiesenen Betrages notwendigen objektivierten Zweifel (oben E.3.3.3) nicht rechtsgenügend dargelegt, womit die Beschwerdeführerin ihrerseits für dieses Jahr nicht für den genauen Umfang der privaten Verwendung nachweispflichtig wurde. Die Beschwerdeführerin ist allerdings auf der von ihr eingereichten Deklaration der Privatanteile von Fr. 15'000.-- zu behaften und infolgedessen findet nicht nachträglich die geringere Pauschalermittlung der Autokosten Anwendung. Die Beschwerde ist damit diesbezüglich teilweise gutzuheissen und von der das Jahr 1998 betreffenden Nachbelastung von Fr. 1'606.75 abzusehen.

4.

4.1 Demnach ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 28. Oktober 2004 ist im Sinne der Erwägungen aufzuheben und die Sache ist zum Erlass eines neuen Entscheids in das Einspracheverfahren zurückzuweisen.

4.2 Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 2'800.-- festgelegt. Bezüglich deren Verlegung ist vom Antrag der Beschwerdeführerin auf Aufhebung der gesamten "Steuernachforderung von Fr. 36'361.--" [recte wohl: Fr. 36'631.--] auszugehen (vgl. oben E. 2.1). Währenddem die Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 1'606.75 obsiegt (vgl. oben E. 3.3.4) und sich in demjenigen von Fr. 3'418.-- als noch nicht entschieden erweist (EA Nr. ...60; vgl. oben E. 2.3.4), kann auf die die EA Nr. ...44 betreffenden Fr. 15'656.-- (= Fr. 25'237.-- ./ Fr. 9'581.-- [GS Nr. ...]) nicht eingetreten werden (vgl. oben E. 2.4) und ist auf die Positionen 1 und 3 der EA Nr. ...43 im Umfang von Fr. 9'650.28 mangels Begründung nicht einzugehen. Abzuweisen ist die Beschwerde schliesslich bezüglich des aus Position 2 der EA Nr. ...43 resultierenden Restbetrags von Fr. 6'300.60 (= Fr. 7'907.35 ./ Fr. 1'606.75). Angesichts des lediglich geringfügigen Obsiegens von

weniger als fünf Prozent sowie des unentschiedenen Ausgangs von knapp zehn Prozent rechtfertigt es sich, der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten im Umfang von rund 9/10, im Betrag von Fr. 2'500.--, aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der ESTV hingegen sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Bei diesem Verfahrensausgang ist von der Ausrichtung einer Parteientschädigung abzusehen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 28. Oktober 2004 wird aufgehoben und die Sache zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids an die ESTV zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 2'800.-- werden im Umfang von Fr. 2'500.-- der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in derselben Höhe verrechnet. Im übrigen Umfang werden die Verfahrenskosten auf die Gerichtskasse genommen.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der Kammerpräsident:

Der Gerichtsschreiber:

Thomas Stadelmann

Keita Mutombo

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: