Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-705/2008
{T 0/2}

Urteil vom 12. April 2010

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Markus Metz, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Lino Etter.

Parteien

A.A._____ und **B.A.**_____, ...,
vertreten durch R._____**,** ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer
(1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2005; Umsatzschätzung).

Sachverhalt:

A.
A.A._____ und B.A._____ betreiben unter gleichlautender Firma eine im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragene Kollektivgesellschaft mit Sitz in Q.. Die ESTV führte vom 27. Februar bis am 3. März 2006 eine Überprüfung der Steuerabrechnungen hinsichtlich der Steuerperiode zwischen dem 1. Januar 2001 und dem 31. Dezember 2005 durch. Auf Wunsch des ESTV-Revisors wurden in der Folge weitere Belege nachgeliefert.

B.
Am 20. April 2006 liess die ESTV der Kollektivgesellschaft A.A._____ und B.A._____ (im Folgenden: Steuerpflichtige) die Ergänzungsabrechnung Nr. ... zukommen, wobei regelmässige Minusstände des Kassakontos und unklare Angaben beanstandet wurden. Dies führte die ESTV zum Schluss, dass Geld aus unversteuerten Umsätzen eingesetzt worden sei, weshalb sie eine Mehrwertsteuer in der Höhe von Fr. 69'254.- (plus Zinsen) in Rechnung stellte.

C.
Gegen den am 4. Mai 2006 förmlich eröffneten Entscheid in gleicher Sache erhob die Steuerpflichtige am 6. Juni 2006 Einsprache. Mit Entscheid vom 19. Dezember 2007 hiess die ESTV diese teilweise gut und setzte die nachzuentrichtende Mehrwertsteuer neu auf Fr. 37'434.95 (zuzüglich 5% Verzugszins ab dem 30. April 2004) fest. Vor dessen Erlass war die Steuerpflichtige am 20. Juni 2006 informiert worden, dass ein durch "Einsprache" anfechtbarer Entscheid zugestellt würde.

D.
Mit Beschwerde vom 1. Februar 2008 beantragte die Steuerpflichtige (im Folgenden auch: Beschwerdeführerin) die Aufhebung des Einspracheentscheids, eventualiter die Rückweisung zur ergänzenden Beweisaufnahme, dies unter Kosten- und Entschädigungsfolge. In Ergänzung zur Beschwerde wurden am 19. März 2008 diverse Belege mit Erläuterung nachgereicht. Die ESTV beantragte mit Vernehmlassung vom 30. Mai 2008 die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge.

E.
Am 20. Juni 2008 replizierte die Beschwerdeführerin, indem sie ein Schreiben von C.A._____ und D.A_____ (an die Steuerverwaltung des Kantons L.) ins Recht legte, mit welchem diese erklärten, dass Barvermögen in der Vergangenheit nicht deklariert, sondern den Söhnen A.A._____ und B.A._____ als Darlehen überlassen worden sei. Mit Duplik vom 25. Juli 2008 hielt die ESTV vollumfänglich an den am 30. Mai 2008 gestellten Rechtsbegehren fest.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021); als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der Departemente und der ihnen unterstellten oder administrativ zugeordneten Dienststellen der Bundesverwaltung (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Der angefochtene Entscheid der ESTV vom 19. Dezember 2007 ist damit als eine beim Bundesverwaltungsgericht anzufechtende Verfügung zu qualifizieren. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist diese Norm insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Recht-

sprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3.3.2; bestätigt u.a. mit Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2008 vom 4. März 2010 E. 1.2). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Fall etwa die nachfolgend abgehandelten Themen wie die Buchführungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip, die Ermessensveranlagung oder gar der Verzugszins etc. dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 70, 71 72 oder 79 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel „Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer“ stehen (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2007 vom 18. März 2010 E. 1.2.2).

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich im vollen Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich allerdings bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung und führt so die höchstrichterlich bestätigte Rechtsprechung der Steuerrekurskommission (SRK) weiter (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 (statt vieler zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 5.1 und A-1532/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.1 mit Hinweisen).

2.

2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 aMWSTG; 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 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 Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1680). 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 (anstelle vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-140/2008 vom 30. Oktober 2009 E. 2.1). Ein Verstoss des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der ihn betreffenden Mehrwertsteuer gefährdet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 2.1, A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.4, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.1).

2.2 Gemäss Art. 58 Abs. 1 aMWSTG 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 auszugestalten 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 mehrwertsteuerrechtlich 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 und 2A.569/2006 vom 28. Februar 2007 E. 3.1). Die "Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer", gültig ab 1. Januar 2008, bestätigt diese Grundsätze und empfiehlt Barumsätze täglich zu verbuchen und

mit dem effektiven Bargeldbestand abzustimmen (Rz. 884a). Nach neuer Regelung (Art. 70 Abs. 1 MWSTG) hat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher gar nach handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen.

2.3 Die detaillierte und chronologische Führung eines Kassabuchs muss besonders hohen Anforderungen genügen (vgl. dazu bereits MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 36). 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 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 (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_302/2009 vom 15. Oktober 2009 E. 4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2007 vom 18. März 2010 E. 2.2, mit weiteren Hinweisen). Wiederholte Minussaldi im Kassenkonto deuten darauf hin, dass nicht sämtliche Entgelte verbucht wurden, was einen gravierenden Verstoss gegen die Buchhaltungsvorschriften darstellt (vgl. etwa schon den Entscheid der SRK vom 11. April 2005, veröffentlicht in Steuerrevue 2005 S. 892). Auch im Hinblick auf andere Steuern (vgl. z.B. Art. 18 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]) ist zu betonen, dass die Unterscheidung von Privat- und Geschäftsvermögen von grosser Bedeutung ist, weshalb einer Vermischung entgegenzuwirken ist.

2.4 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 aMWSTG eine Schätzung nach pflichtgemässem 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. Eine Schätzung muss insbesondere einerseits dann erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (Urteile des Bundesgerichts 2C_429/2009 vom 9. November 2009 E. 3 und 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; BVGE

A-5754/2008 vom 5. November 2009 E. 2.6). Anderseits 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 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2007 vom 18. März 2010 E. 3.2; A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.6 mit Hinweisen).

2.5 Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach den allgemeinen Regeln die ESTV beweisbelastet (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 3.1; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 454). Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem 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 (Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1636/2006 vom 2. Juli 2008 E. 2.3.2; vgl. auch bereits Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 zu Art. 48 MWSTV).

2.6

2.6.1 Sind die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung gegeben, so hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2; BVGE A-5754/2008 vom 5. November 2009 E. 2.7.2). Die Ermessensveranlagung hat somit zum Ziel, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Es haftet ihr dabei eine gewisse Unsicherheit an, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner

Pflichtverletzung selber zu vertreten hat (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2; vgl. ferner PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 S. 520).

2.6.2 In Betracht fallen einerseits Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen ([anstelle vieler] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2007 vom 18. März 2010 E. 4.2; A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 4.2; A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6.1). Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung mitzuberücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.7 und A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3; MOLLARD, a.a.O., S. 550 ff.). 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 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2 und 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 4.3.2; [anstelle vieler] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4146/2009 vom 9. März 2010 E. 3.4 und A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 4.3; sog. Umlageverfahren). Da die Schätzung möglichst der Realität nahe kommen sollte, hat sie auch die den Steuerpflichtigen begünstigenden Momente zu enthalten. Insbesondere sind belegte Vorsteuerabzüge einzubeziehen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1636/2006 vom 2. Juli 2008 E. 2.4.2).

2.7 Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt und ist die ESTV damit zu Recht zu einer Ermessensveranlagung geschritten, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung im Detail nachzuweisen und zu belegen (Urteile des Bundesgerichts 2C_582/2007 vom 1. September 2008 E. 3, 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.3 und 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.3). Aufgrund der Zurückhaltung bei der Überprüfung der zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagung nimmt das Bundesverwaltungs-

gericht 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 (statt vieler Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2007 vom 18. März 2010 E. 5; A-140/2008 vom 30. Oktober 2009 E. 4.3 und A-1425/2006 vom 6. November 2008 E. 2). Der Steuerpflichtige hat klar nachzuweisen, dass die Schätzung offensichtlich nicht der Wirklichkeit entspricht (UELI MANSER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 5 zu Art. 60).

3.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wie Beweisanträge im Beschwerdeverfahren zu behandeln sind. Entgegen dem alten Recht sind gemäss Art. 81 Abs. 1 MWSTG, der Art. 2 Abs. 1 VwVG ausschliesst, die Vorschriften (Art. 12-19 und 30-33 VwVG) betreffend die Anhörung von Parteien, Zeugen oder Drittpersonen sowie die Durchführung eines Augenscheins für das Mehrwertsteuerrecht anwendbar. Insofern hat die Behörde nunmehr nicht nur aufgrund der Vorgaben von Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101), sondern in Nachachtung von Art. 33 VwVG die ihr angebotenen Beweise abzunehmen, wenn diese zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Abgesehen davon, dass die Tragweite der Regelungen von Art. 81 MWSTG bei bereits hängigen Fällen ohnehin von beschränkter Tragweite ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2007 vom 18. März 2010 E. 1.2.3), rechtfertigt sich eine solche Beweismassnahme also nach wie vor nur, wenn sie als geeignet erscheint, Tatsachen, die sich aus den vorgelegten Unterlagen ergeben, zu bestätigen, zu präzisieren oder zu ergänzen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1392/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 2 mit Hinweisen). Von vornherein keine Verletzung des rechtlichen Gehörs und des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 MWSTG) liegt vor, wenn die Behörde auf die Abnahme beantragter Beweismittel verzichtet, weil diese eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind oder wenn sie auf Grund der bereits abgenommenen Beweise ihre Überzeugung gebildet hat, wenn die Tatsachen bereits aus den Akten genügend ersichtlich sind und die Behörde in vorweggenommener, antizipierter Beweiswürdigung annehmen kann, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (BGE 131 I 153 E. 3, BGE 124 I 208 E. 4a, je mit

Hinweisen; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2007 vom 18. März 2010 E. 1.2.3 und A-2206/2007 vom 24. November 2008 E. 4.1.2.2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.144 ff.).

4.
Die Beschwerdeführerin macht eine unrichtige Sachverhaltsfeststellung geltend.

4.1 Im vorliegenden Fall wurden im Kassakonto über Jahre hinweg am Monatsende negative Saldi ausgewiesen; nur am Jahresende wurde jeweils ein positiver Saldo dokumentiert. Unstrittig ist dies der einzige von der ESTV explizit beanstande Mangel an der Buchführung, der zur nunmehr beanstandeten Verfügung führte. Logisch sind Minussaldi in der Kasse freilich schlechterdings nicht möglich, da es nicht sein kann, dass aus einer leeren Bargeldkasse weitere Zahlungen in bar getätigt werden. Somit besteht ein grober Mangel in der Buchführung, der lediglich mit einer sofortigen, besonders plausiblen und gut belegten Erklärung bereinigt werden könnte. Ansonsten muss der ESTV zugestimmt und der Buchhaltung die Beweiskraft abgesprochen werden.

4.2 Die Beschwerdeführerin verweist bei ihrer Rüge erstmals vor dem Bundesverwaltungsgericht auf eine Bestätigung der scheinbaren Darlehensgeber an die Steuerbehörden, wonach sie diese Darlehen nicht versteuert hätten (vgl. oben E). Für die behaupteten familieninternen Darlehen bestehen jedoch keine weiteren Belege, obgleich ansonsten dem ehemaligen Betriebsinhaber (und Vater) jeweils gegen Quittung Amortisation geleistet worden sei. Dazu kommt, dass auf erstes Nachfragen der ESTV hin zumindest missverständlich Auskunft gegeben wurde (es handle sich um eigenes Geld aus einem Banksafe). Die behaupteten Darlehen wurden weder in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin noch in der Steuererklärung der scheinbaren Darlehensgeber dokumentiert.

4.3 Obgleich das nachgereichte Schreiben des ehemaligen Betriebsinhabers an die kantonalen Steuerbehörden für diesen steuerrechtliche Folgen haben dürfte, vermag es eine chronologische, zeitnahe und periodisch saldierte Kassabuchführung nicht im Ansatz zu ersetzen. Dazu kommt, dass die nachgereichte Bestätigung lediglich Schätzungen der angeblichen Darlehenssummen beinhaltet, wobei

diesbezügliche (im gesamtfamiliären Kontext wahrscheinliche) Darlehenszinszahlungen nicht erwähnt werden. Auch dass sich die scheinbaren Darlehensgeber, die in verschiedenen Steuererklärungen einen auf den Franken genauen ungeraden Barbetrag deklarierten, bloss mit Schätzungen begnügen, mindert den Beweiswert dieses Schreibens. Insofern ist der Hinweis, dass in der Steuererklärung 2001 der scheinbaren Darlehensgeber ein geleisteter Amortisationszins der Beschwerdeführerin gleichzeitig als Guthaben angeben wurde, was auf ein "Stehenlassen" (also ein Darlehen) schliessen lässt, unbehelflich. Denn abgesehen davon, ist es sogar in Bezug auf die Fahrzeughandelsbranche und bei sehr guten finanziellen Verhältnissen unglaubhaft, dass öfters Barbeträge von rund einer halben Million Schweizer Franken in einem (fremden) Autohandelssafe aufbewahrt werden. Zusammenfassend mag es sehr wohl sein, dass "lediglich" ein buchhalterischer Mangel festgestellt wurde. Da dieser jedoch gravierend ist und aufzeigt, dass eine sehr grosse Anzahl Buchungen unbelegt geblieben sind, war die ESTV verpflichtet zu einer Ermessenstaxation zu schreiten (vgl. oben E. 2.4). Aufgrund fehlenden Nachweises einer anderen Quelle ist zudem davon auszugehen, dass diese Minussaldi mit unversteuerten Umsätzen ausgeglichen wurden.

5.
Methodisch ist die ESTV davon ausgegangen, dass der (einmalig) höchste Minussaldo den unversteuerten Gesamteinahmen über die ganze Kontrolldauer entspreche. Da diese Gewinne aus Vermittlungsprovision bzw. margenbesteuerten Occasionswagenverkäufen stammen würden, sei dieser Betrag mit dem "Umsatz brutto" gleichzusetzen und darauf der enthaltene Steuerbetrag zu berechnen.

5.1 Die Beschwerdeführerin rügt die Methode der Ermessenseinschätzung, insbesondere, dass nicht von Erfahrungszahlen anderer Betriebe ausgegangen worden sei. Des Weiteren erläutert sie, wieso nicht über Kommissionsgeschäfte Mehreinnahmen erzielt worden seien und behauptet, dass die von Mehrwertsteuerpflichtigen gekauften Occasionswagen (und die entsprechenden Bruttogewinnquoten) zu ihren Ungunsten unberücksichtigt geblieben seien. Es sei zynisch, im Nachhinein Nachweise zu fordern, die nicht erbringbar seien. Mit Beschwerdeergänzung vom 19. März 2008 ersuchte die Beschwerdeführerin um Korrektur des maximalen Minussaldos aufgrund diverser missverstandener Buchungen in der Gesamthöhe von Fr. 140'694.20.

5.2 Die Beanstandungen der Beschwerdeführerin gehen fehl. In erster Linie ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerpflichtige den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung im Detail nachzuweisen und zu belegen hat (vgl. oben E. 2.7). Vorliegend führt die Beschwerdeführerin lediglich für etwas mehr als einen Viertel des Minussaldos zum Zeitpunkt der maximalen Höhe aus, inwiefern unkorrekte Buchungen vorliegen würden. Wenn schon müssten für sämtliche Buchungsvorgänge, die zu diesem (besser: allen) Minussaldi geführt haben, im Minimum plausible Belege vorgelegt werden können, die ein Missverständnis (und jede Zahlung) im Detail erkennen lassen und damit letztlich einen positiven Saldo dokumentieren. Insofern ist auf die einzelnen Fehlbuchungen nicht weiter einzugehen, denn es handelt sich – wie die ESTV richtig ausführt – lediglich um eine pflichtgemässe Schätzung, wobei gewisse Ungenauigkeiten in der Natur der Sache liegen. Es ist zu betonen, dass die Beschwerdeführerin der Aufbewahrungspflicht hinsichtlich ihrer Bücher unterliegt und (auch) diesbezügliche Pflichtverletzungen selber zu vertreten hat (vgl. oben E. 2.6.1).

5.3 Eine Schätzungsmethode, die eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung beinhaltet, ohne dass auf Erfahrungszahlen abgestützt wird, ist zulässig (vgl. oben E. 2.6.2) und vorliegend sachgerecht. Es wurde bloss eine Ergänzung des Umsatzes vorgenommen, indem der maximale Fehlbetrag in der Kasse als (über die gesamte Kontrollperiode) einmaliger Gewinn betrachtet wurde. Ob dieser aus Kommissionsgeschäften stammte, ist unbedeutend, da diese gleich wie die margenbesteuerten Tätigkeiten der Beschwerdeführerin zu besteuern sind.

5.4 Auch die Ausführungen hinsichtlich der angeblich von Mehrwertsteuerpflichtigen gekauften Occasionswagen sind unbeachtlich. Denn aufgrund fehlender ausgewiesener Vorsteuerabzugsmöglichkeit müsste gar eine höhere Steuer angenommen werden, wenn die Beschwerdeführerin in Bezug auf die Autoverkäufe nicht margenbesteuert würde. In Anbetracht der Umstände hat die ESTV jedoch zu Recht keinen strengen Formalismus angewandt und im Sinne einer Ausnahme die Annahme getroffen, es seien mehrheitlich Occasionsautos von nicht mehrwertsteuerpflichtigen Verkäufern gekauft worden.

5.5 Dass durch diese Berechnung der Steuerpflichtigen insgesamt eine höhere Wertschöpfung unterstellt wird, ist korrekt, jedoch über den gesamten Untersuchungszeitraum besehen nicht erheblich oder

gar ermessenswidrig. Denn aus den Akten ergibt sich, dass über die fragliche Steuerperiode jährlich zehnmal grössere Umsätze erzielt wurden. Im Hinblick auf die Dauerhaftigkeit der Minussaldi wäre es im Übrigen nicht abwegig, davon auszugehen, dass gewisse Zahlungen nicht aus demselben unversteuerten "Grundstock" getätigt wurden, d.h. durchaus von einem grösseren Umsatz ausgegangen werden könnte. Im Hinblick auf die unklaren Verhältnisse ist von einem derartigen "Umlegen" von einem auf verschiedene Steuerjahre jedoch abzusehen und die Bemessung der ESTV als sachgerecht einzustufen.

5.6 Zusammenfassend hat die ESTV den brauchbaren Teil der Buchhaltung soweit als möglich genutzt, indem sie den höchsten Minussaldo als unversteuerten Umsatzteil erkannte und damit den fehlenden Teil der Buchhaltung in Anwendung pflichtgemässen Ermessens schätzte. Die Beschwerdeführerin vermag nicht aufzuzeigen, inwiefern die Schätzungsmethode bzw. die Schätzung erheblich unrichtig und der Vorinstanz ein offensichtlicher Ermessensfehler unterlaufen sein soll.

5.7 Aufgrund des Ausgeführten kann in antizipierter Beweiswürdigung von vornherein auf die beantragten Zeugeneinvernahmen verzichtet werden. Der ESTV-Revisor kann keine präzisierenden Ergänzungen zu (diesbezüglich unstrittigen) Sachverhaltselementen beitragen. Aus den Akten, insbesondere aufgrund des Schreibens an die kantonalen Steuerbehörden, sind die Vorbringen der scheinbaren Darlehensgeber genügend ersichtlich, weshalb auch von einer Einvernahme abgesehen werden kann. Hinsichtlich der zum Zeugnis beantragten Finanzexperten, welche aussagen könnten, dass die Beschwerdeführerin bereits gemäss behaupteten Zahlen ausserordentliche Umsätze erzielen würde, ist festzuhalten, dass auch diese Beweiserhebungen kaum zur Präzisierung beitragen könnten, denn die vorliegende Schätzung basiert nicht auf einer vergleichenden Methode, sondern trägt den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung ohne auf externe Zahlen zuzugreifen. Im Übrigen lässt der geschätzte, über die gesamte Kontrolldauer besehen wenig erhebliche Mehrumsatz, kaum Raum für taugliche Auskünfte. Die beantragten Einvernahmen sind damit allesamt untaugliche Beweisanerbieten.

5.8 In diesem Zusammenhang ist schliesslich auch die behauptete Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die "krass falsche und irre-

führende Information" der ESTV und ihr "eigenartiges Vorgehen" während und nach der Kontrolle aufzunehmen. Offenbar wurden seitens der Steuerverwaltung mehrfach neue Belege gefordert, wobei auf Rückfragen nach dem Zweck angeblich nicht geantwortet worden sei. Dies wäre bei Zutreffen zwar als unfreundlich zu werten, stellt jedoch keine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar. Ähnliches gilt für das standardmässige Schreiben der ESTV vom 20. Juni 2006, womit die Steuerpflichtige auf die Möglichkeit der vorsorglichen Bezahlung (zur Minderung des Zinsrisikos) aufmerksam gemacht wurde. Dass ein durch Einsprache (statt Beschwerde) anfechtbarer Entscheid in Aussicht gestellt wurde, kann kein Grund sein, zur "Herstellung eines fairen Verfahrens" die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen. Mithin ist die Beschwerde auch diesbezüglich abzuweisen.

6.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'000.- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch Lino Etter

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: