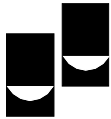


Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1550/2006
{T 0/2}

Urteil vom 16. Mai 2008

Besetzung

Richter Pascal Mollard (Vorsitz), Richter Michael Beusch,
Richter André Moser,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2004);
Ermessenseinschätzung, Vorsteuerabzug, Einheit des
Unternehmens

Sachverhalt:**A.**

Frau A._____ führte bis zum 30. April 2003 das Hotel X._____ in (...) und danach das Hotel Y._____ in (...). Aufgrund ihrer Tätigkeit war sie seit dem 1. Mai 1998 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Am 18. August 2004 nahm die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle vor. Die ESTV erachtete die Buchführung als mangelhaft und führte deshalb eine ermessensweise Umsatzschätzung durch. Gestützt darauf forderte sie mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 271'772 vom 1. September 2004 für das 1. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2004 Fr. 49'630.-- zuzüglich Verzugszins zu 5% nach. Ebenfall am 1. September 2004 erstellte die ESTV die Gutschriftsanzeige (GS) Nr. 271'193 im Betrag von Fr. 8'000.--. Damit stornierte die ESTV die am 11. Februar 2004 aufgrund des nicht Einreichens der Abrechnungen für das 2. und 3. Quartal 2003 ausgestellte und bereits bezahlte EA Nr. 930'132.

B.

Die Steuerpflichtige bestritt die Nachforderung und reichte mit Schreiben vom 20. September 2004 und 10. März 2005 die Abschlüsse des Jahres 2003 sowie 2004 ein. Darauf erliess die ESTV am 4. April 2005 einen anfechtbaren Entscheid, in dem sie ihre Nachforderung von Fr. 41'630.-- (EA Nr. 271'772 abzüglich GS Nr. 271'193) bestätigte. Im Begleitschreiben zum Entscheid führte die ESTV aus, dass aufgrund der nach der Kontrolle eingereichten Buchhaltungsabschlüsse der Jahre 2003 und 2004 keine Korrektur ihrer Nachforderung erfolgen könne, da diese nachträglich erstellt worden seien und zudem die Bruttogewinnmarge im Jahr 2003 nicht plausibel sei und auch im Jahr 2004 deutlich von ihren Erfahrungswerten abwich. Im Weiteren habe die Steuerpflichtige die (telefonisch) einverlangten Belege für das Jahr 2003 nicht eingereicht.

C.

Am 27. April 2005 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 4. April 2005. Sie machte insbesondere geltend, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung absolut nicht der Realität entspreche. Die Aufbereitung der entsprechenden Belege benötige aber einige Zeit. Die ESTV forderte die Einsprecherin in der Folge am 18. Mai 2005 sowie am 1. Juni 2005 auf, Beweismittel

zu ihrer Einsprache vom 27. April 2005 einzureichen. Die Einsprecherin antwortete mit ihrem Schreiben vom 6. Juni 2005, worin sie ausführte, es sei ihr bewusst, dass klare Beweise fehlten. Die vorhandenen Belege habe sie aber alle aufgearbeitet. Sie seien jetzt in ca. 20 Ordner sauber nach Einnahmen und Aufwand sowie nach Datum geordnet. Es gelte zu berücksichtigen, dass die Hotelzimmer praktisch immer leer gestanden hätten. Das Restaurant sei nur fünf Tage die Woche geöffnet und die Umsätze seien gering gewesen. Es handle sich um einen Familienbetrieb. Im Jahr 2002/2003 sei das Restaurant total renoviert worden. Sie beantrage deshalb eine erneute Kontrolle. Am 11. Juni 2005 reichte die Einsprecherin schliesslich Vorsteuerbelege für das Jahr 2002 ein und führte zudem aus, dass die Belege für die übrige Zeit gleich geordnet vorliegen würden, jedoch ohne Zusammenfassungen. Falls die ESTV dies wünsche, werde sie diese ebenfalls einreichen. Sie würde es aber begrüssen, wenn nur einzelne Kategorien einverlangt würden. Im Weiteren sandte die Einsprecherin der ESTV am 14. Juni 2005 Hotelbelege (Meldescheine) des Hotel Y. _____ zu.

D.

In ihrem Einspracheentscheid vom 12. Januar 2006 hiess die ESTV die Einsprache im Betrag von Fr. 5'159.-- gut, wies sie im Übrigen jedoch ab. Die ESTV erkannte, die Einsprecherin habe ihr für das 1. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2004 neben einem rechtskräftigen Betrag von Fr. 5'741.85 noch Fr. 30'729.15 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu bezahlen. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, dass die Einsprecherin anlässlich der Kontrolle der ESTV mit Ausnahme von ungeordneten Kreditorenfakturen keine Unterlagen vorlegen konnte. Es sei deshalb offensichtlich, dass sie befugt gewesen sei, die Umsätze zu schätzen. Bei der Schätzung habe sie sich teilweise auf die Abschlüsse der Jahre 1999 bis 2002, die die Einsprecherin bei der kantonalen Steuerverwaltung eingereicht habe, gestützt. Stichhaltige Beweise für die Unrichtigkeit der Schätzung habe die Einsprecherin nicht beigebracht. Den von ihr nachträglich eingereichten Abschlüssen für die Jahre 2003 und 2004 komme nicht der gleiche Beweiswert zu wie einer laufend nachgeführten Buchhaltung. So sei es beispielsweise nicht möglich, den Saldo eines nachträglich erstellten Kassabuches mit dem Bargeldbestand in der Kasse zu überprüfen oder nachträglich ein detailliertes Inventar der Warenvorräte zu erstellen. Ausserdem seien die Warenaufwendungen gemäss der nachträglich eingereichten

Erfolgsrechnung des Jahres 2003 im Verhältnis zum Gesamtumsatz völlig unglaubwürdig. Die ESTV wies deshalb die nachträglich eingereichten Abschlüsse zurück und lehnte auch den Antrag auf Durchführung einer Nachkontrolle ab. Betreffend den Umsatz der Bar 2001/2002 nahm die ESTV im Vergleich zum Erstentscheid vom 4. April 2005 eine zusätzliche Aufrechnung in der Höhe von Fr. 6'710.-- Mehrwertsteuer vor. Sie begründete dies damit, dass im Abschluss des Geschäftsjahres 2001/2002 (zuhanden den direkten Steuern) keine Umsätze und Warenaufwendungen der Bar enthalten gewesen seien, sie deshalb den Umsatz der Bar 2001/2002 aufgrund der Vorjahreszahlen geschätzt habe. Irrtümlicherweise habe sie mit der EA Nr. 271'772 jedoch nur den nicht verbuchten Umsatz des Geschäftsjahres 2000/2001 (Fr. 30'000.--) aufgerechnet und nicht den gesamten Vorjahresumsatz (Fr. 125'000.--). Sie habe deshalb die Differenz (7,6% von Fr. 95'000.--) nachbelastet. Im Weiteren akzeptierte die ESTV in ihrem Einspracheentscheid aufgrund nachträglich eingereichter Vorsteuerbelege für das Jahr 2002 Vorsteuerabzüge von Fr. 6'617.10. Zudem legte die ESTV den Anteil zulässiger Vorsteuern des Jahres 2002 (64%) auf das Jahr 2001 sowie das 1. Quartal 2003 um und gewährte insgesamt Vorsteuerabzüge in der Höhe von Fr. 11'869.--. In der Folge hiess sie die Einsprache im Umfang von Fr. 5'159.-- gut (Fr. 11'869.-- minus Fr. 6'710.--).

E.

A._____ (Beschwerdeführerin) führte am 12. Februar 2006 gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 12. Januar 2006 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit dem folgenden Antrag: "Die Einsprache von A._____ sei gutzuheissen und A._____ hat für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2004 nichts mehr zu bezahlen". Die Beschwerdeführerin brachte im Wesentlichen vor, die Bar des Hotels X._____ in (...) sei nicht durch sie, sondern durch B._____ betrieben worden. Dieser rechne ebenfalls mit der Mehrwertsteuer ab. Die Umsätze der Bar im Hotel Y._____ seien in den Tageseinnahmen des Restaurants integriert, es bestehe keine separate Kasse. Die kalkulierten Umsätze des Restaurants seien bedeutend zu hoch. Tatsächlich seien folgende Restaurantumsätze erzielt worden: 1. Halbjahr 2001 Fr. 50'000.--, 1. Juli 2001 bis 30. Juni 2002 Fr. 75'000.--, 1. Juli 2002 bis 31. Dezember 2002 Fr. 30'000.--, 1. Januar 2003 bis 30. April 2003 keine Umsätze (X._____ sei geschlossen gewesen und Y._____ noch nicht eröffnet), 1. Mai 2003 bis 30. Juni 2003 Fr. 8'000.-- und vom

1. Juli 2003 bis 31. März 2004 Fr. 65'000.--. Im Weiteren führte die Beschwerdeführerin betreffend den Hotelumsatz aus, dass die Meldescheine immer korrekt ausgefüllt worden seien. Die Hotelzimmer seien oft monateweise für Fr. 350.-- und später für Fr. 400.-- vermietet worden. Es seien auch keine Hotels im eigentlichen Sinn, sondern Restaurants mit Übernachtungsmöglichkeiten. Irgendwelche Vergleiche mit Städten oder Touristenorten seien falsch. Es handle sich zudem um einen "Ein-Frau-Betrieb".

F.

In ihrer Vernehmlassung vom 11. Mai 2006 schloss die ESTV auf vollumfängliche Abweisung der Beschwerde. Sie legte insbesondere dar, dass es hinsichtlich der Restaurantumsätze zwischen den von der Beschwerdeführerin bei der kantonalen Steuerverwaltung eingereichten Geschäftsabschlüssen, ihren MWST-Deklarationen sowie den nun in ihrer Beschwerde aufgeführten Umsätzen zum Teil eklatante Unstimmigkeiten gebe. Zudem seien unüblich hohe Warenaufwandspositionen festgestellt worden. Zusammen mit der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Kontrolle unbestrittenermassen keine aussagekräftige Buchhaltung habe vorlegen können, sei die ESTV zweifellos zur Durchführung einer Schätzung befugt gewesen. Im Weiteren habe die Beschwerdeführerin keine stichhaltigen Beweise beigebracht, dass die vorgenommene Schätzung falsch sei. Auch betreffend den Hotelumsatz habe sie es unterlassen, ihre Behauptung, dass sie die Hotelzimmer an Arbeiter der Zuckerfabrik zu einem festen Monatszins von Fr. 350.-- und später von Fr. 400.-- vermietet habe, in irgendeiner Art und Weise zu belegen. Die eingereichten Meldescheine beträfen nur das Hotel Y._____ in (...) und diese seien für die Berechnung des Hotelumsatzes nicht aussagekräftig. Hinsichtlich des Umsatzes der Bar anerkenne die ESTV zwar, dass der Bruder der Beschwerdeführerin (B._____) die Bar im Hotel X._____ betrieben habe. Entscheidend sei jedoch, dass der fragliche Barbetrieb Dritten gegenüber nicht deutlich erkennbar als getrenntes Unternehmen aufgetreten sei. Es gelte deshalb der Grundsatz der Einheit des Unternehmens. Ab dem 1. Mai 2003 rechne B._____ die Mehrwertsteuer unter einer eigenen Mehrwertsteuer-Nummer mit der ESTV ab. Dies sei bei der Schätzung berücksichtigt worden.

G.

Am 9. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien

mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen. Mit Verfügung vom 7. März 2008 ersuchte das Bundesverwaltungsgericht die ESTV, die das Beschwerdeverfahren betreffenden vollständigen Akten einzureichen (insbesondere die im Einspracheentscheid erwähnten Vorsteuerbelege des Jahres 2002). Zudem wurde die ESTV aufgefordert, sich über allfällige Auswirkungen in Bezug auf Art. 15a und 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.207) auf das vorliegende Verfahren zu äussern. Im Weiteren ersuchte das Bundesverwaltungsgericht die ESTV um Stellungnahme zur Nachbelastung von Fr. 6'710.-- in Ziff. 4 ihres Einspracheentscheides vom 12. Januar 2006 (reformatio in peius) unter Berücksichtigung ihrer Ausführungen im Anhang V zur EA Nr. 271'772 vom 1. September 2004, wonach die Überdeckung des Umsatzes im Geschäftsjahr 2001/2002 (deklariert Umsatz minus verbuchter Umsatz) von Fr. 102'133 vermutlich daher rühre, dass keine Zahlen für die Bar für dieses Jahr vorlägen, diese aber sehr wahrscheinlich deklariert worden seien.

H.

Die ESTV reichte am 9. April 2008 die verlangten Unterlagen ein. Zudem legte sie dar, dass Art. 15a und 45a MWSTGV auf das vorliegende Verfahren keine Auswirkungen hätten. Es lägen bei den verweigerten Vorsteuerabzügen keine Anwendungsfälle des neuen Verordnungsrechts vor. Betreffend die im Einspracheentscheid vorgenommene Nachbelastung von Fr. 6'710.-- (reformatio in peius) führte die ESTV aus, dass die EA Nr. 271'772 die Überdeckung des Umsatzes im Geschäftsjahr 2001/2002 von Fr. 102'133.-- (deklariert Umsatz minus verbuchter Umsatz) insoweit berücksichtigt habe, dass Fr. 95'000.-- wie verbuchter Barumsatz angerechnet worden seien. Im Einspracheentscheid sei dies zu Ungunsten der Beschwerdeführerin korrigiert worden. Die Tatsache, dass kein Umsatz des Barbetriebs verbucht worden sei, sei höher gewichtet worden. Nach ständiger Praxis der ESTV werde eine Anrechnung einer Überdeckung nur dann in Betracht gezogen, wenn es offensichtlich und klar sei, woher diese Überdeckung stammt und aus welchen Gründen sie entstanden ist. Im vorliegenden Fall habe die ESTV dazu nur Mutmassungen anstellen können.

I.

Mit Verfügung vom 11. April 2008 lud das Bundesverwaltungsgericht

die Beschwerdeführerin zur Stellungnahme zur Eingabe der ESTV vom 9. April 2008 ein. Die Beschwerdeführerin kam dieser Aufforderung am 21. April 2008 nach. Sie teilte mit, dass sie mit ihrem Vater ältere Liegenschaften mit Restaurants kaufe und diese jeweils umbau. Daraus erstünden grössere Vorsteuerabzüge. Zudem macht die Beschwerdeführerin erneut geltend, dass die durch die ESTV festgesetzten Umsätze nicht der Wirklichkeit entsprächen. Die Umsätze im Restaurant/Hotel bzw. in der Bar des Y._____ seien sehr gering gewesen, deshalb habe sie die Liegenschaft per Januar 2007 vermietet.

In ihrem Schreiben vom 25. April 2008 verzichtete die ESTV auf eine weitere Stellungnahme zur Eingabe der Beschwerdeführerin vom 21. April 2008.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – 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. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung der Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange 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, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

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 (vgl. 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-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.1, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.1, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.2, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.2, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2 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 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, 2A.569/2006 vom 28. Februar 2007 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.2, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.3, A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2002, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 233 E. 2c.aa 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-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.2,

A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.3 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 (PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in 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 (Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4, A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 233 E. 2c.aa). 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1406/2006 vom

30. Januar 2008 E. 2.3, A-5712/2007 vom 17. Januar 2008 E. 2.6; Entscheid der SRK vom 3. Dezember 2003, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.73 E. 2b mit weiteren Hinweisen). Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach den allgemeinen Regeln die ESTV beweisbelastet (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 454; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.5).

3.2 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 (Kommentar EFD zu Art. 48 MWSTV; Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 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-1526/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3.3 und 3.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1, A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 3.2.2 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-5738/2007 vom 17. Januar 2008 E. 3.1).

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 mitzuberücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3, A-1406/2006 vom 30. Januar 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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.3; Entscheide der SRK vom 18. Januar 2005 [SRK 2003-026] E. 2d, vom 12. August 2002 [SRK 2001-100] E. 2b/bb). 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1531/2006

vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1; Entscheid der SRK vom 10. Juli 1997 [SRK 86/96] E. 3 mit Hinweisen).

4.4 Der ESTV obliegt bloss, den pflichtwidrig nicht oder falsch deklarierten Umsatz des Steuerpflichtigen zu ermitteln. Die Geltendmachung der eventuell angefallenen Vorsteuern ist demgegenüber ein Recht des Steuerpflichtigen; ihm ist es anheim gestellt, ob er davon Gebrauch machen will. Es ist nicht die Aufgabe der ESTV, ein Recht, das dem Steuerpflichtigen zusteht, für diesen auszuüben. Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis für deren Vorliegen dem Steuerpflichtigen (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 379). Abzüge dürfen deshalb grundsätzlich nie geschätzt werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.558/2005 vom 8. Mai 2006 E. 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1353/2006 vom 7. April 2008 E. 3.1, A-1374/2006 vom 21. Januar 2008 E. 3.2, A-1553/2006 vom 26. September 2007 E. 3.1, A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.5.3 und 2.5.4). Hingegen ist eine Umlage (vgl. E. 4.3) mangelhafter Vorsteuerbelege eines Teils der Kontrollperiode auf den gesamten kontrollierten Zeitraum möglich (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 3.1; Entscheid der SRK vom 12. Mai 2005 [SRK 2003-167] E. 4b/bb/cc und 5b/aa). Werden die Abzüge vom Steuerpflichtigen jedoch nicht deklariert bzw. auf Aufforderung hin nicht nachgewiesen, sind sie vollumfänglich zu verweigern, ohne dass eine Schätzung Platz greifen würde. Es bleibt aber darauf hinzuweisen, dass es dem Steuerpflichtigen unbenommen ist, sogar noch im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Schätzung mittels Belegen den Nachweis für angefallene Vorsteuern zu erbringen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 3.1, A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.5.4; Entscheide der SRK vom 10. Oktober 2005 [SRK 2003-186] E. 4f, vom 12. Mai 2005 [SRK 2003-167] E. 4b/bb, vom 9. Januar 2001 [SRK 1999-066] E. 2c; zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 5b).

5.

5.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung und führt so die gefestigte diesbezügliche Rechtsprechung der SRK weiter. Die Rechtmässigkeit dieser Praxis wurde

am 22. November 2007 höchstrichterlich bestätigt (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-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 1.3, A-1516/2006 vom 5. Dezember 2007 E. 1.2, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.1; Entscheide der SRK vom 10. Mai 2005 [SRK 2004-023] E. 1b, vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/cc mit weiteren Hinweisen).

5.2 Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. 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-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, A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4, A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.5.2; Entscheide der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/bb, vom 16. Juni 2005 [SRK 2003-114] E. 2d, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006).

6.

6.1 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. a MWSTG in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 37 MWSTG (E. 6.2) in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen.

6.2 Auf Verlangen des steuerpflichtigen Empfängers hat die steuerpflichtige Person über ihre Lieferung oder Dienstleistung eine Rechnung auszustellen, in der sie angeben muss: a. den Namen und die Adresse, unter denen sie im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist oder die sie im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendet, sowie die Nummer, unter der sie im

Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist; b. den Namen und die Adresse des Empfängers der Lieferung oder der Dienstleistung, wie er im Geschäftsverkehr zulässigerweise auftritt; c. Datum oder Zeitraum der Lieferung oder der Dienstleistung; d. Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder der Dienstleistung; e. das Entgelt für die Lieferung oder die Dienstleistung; f. den Steuersatz und den vom Entgelt geschuldeten Steuerbetrag. Schliesst das Entgelt die Steuer ein, so genügt die Angabe des Steuersatzes (Art. 37 Abs. 1 MWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1477/2006 und A-1478/2006 vom 10. März 2008 E. 2.2.1, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 3, A-1524/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3, A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4.1).

6.3 Am 1. Juli 2006 sind Art. 15a und Art. 45a MWSTGV in Kraft getreten. Art. 45a MWSTGV hält allgemein fest, dass allein aufgrund von Formmängeln keine Steuernachforderung erhoben wird, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Betreffend die Rechnungsstellung bestimmt Art. 15a MWSTGV, dass die ESTV auch Rechnungen und Rechnungen ersetzende Dokumente nach Art. 37 Abs. 1 und 3 MWSTG anerkennt, welche die Anforderungen an die Angaben zu Namen und Adresse der steuerpflichtigen Person und zum Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung nach Artikel 37 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren.

6.4 Art. 15a und 45a MWSTGV betreffen allerdings einzig Formmängel. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Es soll vermieden werden, dass das Nichteinhalten von Formvorschriften zu Steuernachbelastungen führt. Gesetzliche Vorschriften oder selbst die Verwaltungspraxis der ESTV werden dadurch nicht aufgehoben. Sie bleiben vielmehr gültig und sind von den Steuerpflichtigen zu beachten. Materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben folglich vom neuen Verordnungsrecht unberührt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 6). So hat das Bundesverwaltungs-

gericht entschieden, das Vorhandensein einer Rechnung sei eine materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Fehle die Rechnung, könne dieser Mangel nicht durch Art. 15a oder 45a MWSTGV geheilt werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 5.2.2; zum Verhältnis zwischen Art. 15a und 45a MWSTGV vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1483/2006 vom 16. Oktober 2007 E. 4.3.4.1).

7.

7.1 Der für das Warenumsatzsteuerrecht entwickelte Grundsatz der Einheit der Unternehmung gilt nach konstanter Rechtsprechung auch im Mehrwertsteuerrecht. Er leitet sich hier aus dem Tatbestandsmerkmal der Selbständigkeit gemäss Art. 21 Abs. 1 MWSTG ab. Nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens bezieht sich die Steuerpflicht auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des Unternehmens, gleichgültig, ob die Betriebe eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen, einander Rechnung stellen etc. Nach diesem Grundsatz sind die Umsätze des gesamten Unternehmens zusammenzurechnen; ausgenommen sind nur diejenigen aus Tätigkeiten, die der privaten (oder hoheitlichen) Sphäre des Unternehmers zugehören. Besteht ein Unternehmen aus zwei oder mehreren Einzelbetrieben, sind die Einnahmen (nach Höhe und Zusammensetzung) aus allen diesen Betrieben insgesamt zu berücksichtigen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1351/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 3.2, A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.5, A-1382/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.3 und E. 3.4.1; Entscheide der SRK vom 5. September 2005, veröffentlicht in VPB 70.8 E. 2c, 4a, vom 10. August 2005 [SRK 2004-033] E. 2c/aa, vom 23. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.123 E. 3b).

7.2 Der Grundsatz der Einheit des Unternehmens ist auch anwendbar auf Gesellschaften, die zwar zivilrechtlich selbständig sind, wirtschaftlich jedoch eine Unternehmenseinheit bilden. Er führt hier dazu, dass die betreffenden Gesellschaften ihre Umsätze gesamthaft als ein Steuersubjekt und folglich unter einer MWST-Nummer zu versteuern haben (Urteile des Bundesgerichts 2A.75/2002 vom 9. August 2002 E. 3.1, 2A.222/2002 vom 4. September 2002 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1520/2006 vom 29. August 2007 E. 4.2.2). Ob zivilrechtlich selbständige Gesellschaften wirtschaftlich eine Unternehmenseinheit bilden, muss aufgrund der

Gesamtheit der Umstände anhand von Indizien beurteilt werden. Für eine wirtschaftliche Unternehmenseinheit der Gesellschaften sprechen insbesondere die fehlende räumliche und organisatorische sowie führungsmässige Trennung der Betriebe, gemeinsame Ladenkassen, Telefon- bzw. Faxnummern oder Geschäftspapiere (Urteile des Bundesgerichts 2A.75/2002 vom 9. August 2002 E. 3.2, 2A.222/2002 vom 4. September 2002 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1474/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.4.2).

8.

Im vorliegenden Fall legte die Beschwerdeführerin gemäss Ausführungen der ESTV im Kontrollbericht und im Einspracheentscheid anlässlich der Kontrolle mit Ausnahme von ungeordneten Kreditoren-fakturen keine Unterlagen vor. Insbesondere habe sie kein Kassabuch vorweisen können. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass sie in ihrem Unternehmen kein ordnungsgemässes Kassabuch geführt hat, in dem die Bareinnahmen und Barausgaben chronologisch und zeitgerecht aufgezeichnet werden. Bei einem Hotel/Restaurant, d.h. bei einem bargeldintensiven Betrieb, wäre dies aber zwingend erforderlich gewesen. Die Buchführung ist somit bereits aus diesem Grund schwer mangelhaft und eine Ermessenseinschätzung nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gerechtfertigt (E. 2.2). Hinzu kommt, dass die Bruttogewinnmargen gemäss den teilweise vorhandenen Geschäftsabschlüssen nicht den Erfahrungszahlen der ESTV entsprachen sowie Differenzen bestanden zwischen den MWST-Deklarationen und den verbuchten Umsätzen. Die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation waren somit zweifellos gegeben. Die ESTV war damit nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen (E. 3.2).

9.

Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es der Beschwerdeführerin, den Nachweis zu erbringen, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche und offensichtliche Ermessensfehler unterlaufen sind (E. 5.2).

9.1 Für die Berechnung des Umsatzes des Restaurants nahm die ESTV eine kalkulatorische Ermittlung auf Basis des Warenaufwands vor. Gemäss ihren Erfahrungszahlen bei Hotels ohne Stern wie auch bei kleinen Hotels mit oder ohne Stern ging sie von einem durchschnittlichen Warenaufwand von 33% des Umsatzes

(Bruttogewinnmarge von 67%) aus. Für das 1. Halbjahr 2001 und das Geschäftsjahr 2001/2002 stützte sich die ESTV auf den Warenaufwand gemäss den von der Beschwerdeführerin bei der kantonalen Steuerbehörde eingereichten Abschlüssen. Die kalkulatorische Ermittlung ergab für das 1. Halbjahr 2001 einen Umsatz von Fr. 114'444.-- ($\frac{1}{2}$ von Fr. 228'888.--) und für das Geschäftsjahr 2001/2002 (Zeit vom 1. Juli 2001 bis 30. Juni 2002) Fr. 177'261.--. Da anlässlich der Kontrolle keine Angaben zum Warenaufwand ab dem 1. Juli 2002 vorhanden waren, nahm die ESTV anhand des Geschäftsjahres 2001/2002 eine pauschale Schätzung vor. Für das Geschäftsjahr 2002/2003 (Zeit vom 1. Juli 2002 bis 30. Juni 2003) ging sie von Fr. 150'000.-- und für die Zeit vom 1. Juli 2003 bis 31. März 2004 von Fr. 85'714.-- Umsatz aus. Nach den Ausführungen der ESTV in Ziff. 1 ihrer EA Nr. 271'772 seien mit diesen etwas geringeren Umsätzen die Umstände berücksichtigt worden, dass das Restaurant im Hotel Y. _____ in (...) (ab 1. Mai 2003) nur noch fünf statt sieben Tage geöffnet gewesen sei und die Beschwerdeführerin diesen Betrieb alleine geführt habe. Im Weiteren nahm die ESTV in ihrem Einspracheentscheid eine Vergleichsrechnung vor, die den Warenaufwand der nachträglich eingereichten Abschlüsse 2003 und 2004 sowie die branchenspezifische Bruttogewinnmarge von 67% berücksichtigte. Für die Zeit vom 1. Juli 2002 bis 31. März 2004 ergab diese kalkulatorische Ermittlung einen Umsatz, der sogar um Fr. 19'850.-- höher lag als derjenige aufgrund der pauschalen Schätzung. Es kann damit festgehalten werden, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung des Restaurantumsatzes sich auf Teilergebnisse der Buchhaltung stützt und eine branchenspezifische Bruttogewinnmarge sowie weitere konkrete Umstände berücksichtigt. Im Weiteren bestätigt auch die vorgenommene Vergleichsrechnung, dass die Schätzung sachgerecht ist. Sie ist somit grundsätzlich nicht zu beanstanden.

Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, vermag nicht zu überzeugen. Die in ihrer Beschwerde aufgeführten "tatsächlich erzielten Umsätze" müssen als blosser Behauptungen gewertet werden, die sie in keiner Weise belegt. Zudem widerspricht der behauptete Restaurantumsatz im Geschäftsjahr 2001/2002 von Fr. 75'000.-- dem von ihr bei der kantonalen Steuerbehörde eingereichten Abschluss 2001/2002, der einen Umsatz von Fr. 160'781.-- ausweist. Ein Vergleich mit den nachträglich eingereichten Abschlüssen 2003 und 2004 ist nicht möglich, da diese

jeweils das Geschäftsjahr von Januar bis Dezember enthalten und somit nicht den Zeiträumen der Beschwerdeeingabe (vgl. oben E) entsprechen. Der Einwand, dass das Hotel/Restaurant X._____ in (...) vom 1. Januar 2003 bis 30. April 2003 geschlossen gewesen sei, wird ebenfalls nicht weiter belegt. In keiner Weise gelang es der Beschwerdeführerin somit, den Nachweis zu erbringen, dass der ESTV bei der Schätzung des Restaurantumsatzes erhebliche und offensichtliche Ermessensfehler unterlaufen sind.

9.2 Aufgrund ihrer Beobachtungen anlässlich der Kontrolle ging die ESTV bei der Schätzung des Hotelumsatzes des Hotel X._____ in (...) (bis 30. April 2003) davon aus, dass die Beschwerdeführerin zwei der sieben Zimmer nicht als Hotelzimmer, sondern zu anderen Zwecken (privates Zimmer bzw. Abstellraum) nutzte. Berücksichtigung fand im Weiteren ausschliesslich der Einzelzimmertarif von Fr. 65.--. Zudem ging die ESTV von einer maximal möglichen Auslastung von 48 Wochen zu 5 Nächten aus und legte ihrer Berechnung schliesslich eine effektive Auslastung von 75% zugrunde. Diesen Auslastungsgrad begründete die ESTV mit der Aussage des Nachfolgers der Beschwerdeführerin, dass die Belegung der Hotelzimmer bedingt durch Arbeiter der nahe gelegenen Zuckerfabrik und deutsche Gäste recht gut sei. Aufgrund dieser Annahmen ging die ESTV von einem Jahresumsatz aus Beherbergung von Fr. 58'500.-- aus. Bei der Schätzung des Hotelumsatzes des Hotel Y._____ in (...) (ab 1. Mai 2003) berücksichtigte die ESTV, dass das Hotel nur an 5 Tagen geöffnet und es weniger gut belegt gewesen sei als das Hotel X._____. Sie ging hier deshalb von einer durchschnittlichen Belegung von zwei der fünf Doppelzimmer pro Nacht aus und berücksichtigte grundsätzlich den Einzelzimmerpreis von Fr. 65.--. Dies ergab für die Zeit vom 1. Mai 2003 bis 30. April 2004 einen Umsatz von Fr. 29'792.--.

Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass die von ihr im Einspracheverfahren eingereichten Meldescheine immer korrekt ausgefüllt worden seien und macht damit sinngemäss eine tiefere Auslastung der Hotels geltend. Die ESTV verweist diesbezüglich in ihrer Vernehmlassung auf die Ausführungen im Einspracheentscheid. Dort legte sie dar, dass die Beschwerdeführerin nur betreffend das Hotel Y._____ Meldescheine eingereicht habe. Diese Meldescheine, die Personalien der Gäste, das Ankunfts- und Abreisedatum sowie die Anzahl der Personen aufzeigen sollten, seien jedoch häufig nicht vollständig

ausgefüllt gewesen. Zum Teil hätte die Anzahl Nächte oder die Anzahl Personen gefehlt. Im Übrigen enthielten die Meldescheine keine Angaben zu dem in Rechnung gestellten Betrag und zudem könne die ESTV die Vollständigkeit der vorhandenen Meldescheine nicht überprüfen. Beispielsweise liege für den Monat März kein einziger Meldeschein vor. Gemäss den von der ESTV mit ihrer Eingabe vom 9. April 2008 (Ergänzung der amtlichen Akten) dem Bundesverwaltungsgericht eingereichten zwei Exemplaren von Meldescheinen (die übrigen habe sie der Beschwerdeführerin mit dem Einspracheentscheid retourniert) enthalten diese keine fortlaufende Nummerierung (vgl. Beispiele "Meldescheine", Ergänzung der amtl. Akten Nr. 8). Insbesondere auch aus diesem Grund stellte die ESTV deshalb zu Recht in Frage, ob die Beschwerdeführerin alle Meldescheine im Einspracheverfahren eingereicht hat. Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich keine Aussagen, sondern begnügt sich mit der Behauptung, dass alle Meldescheine korrekt ausgefüllt worden seien, ohne dies jedoch zu belegen. Es muss somit festgestellt werden, dass die Beschwerdeführerin nicht stichhaltig nachweisen konnte, dass die ESTV von einer zu hohen Auslastung ausging.

Die Beschwerdeführerin wendet zudem ein, dass die Hotelzimmer oft monateweise für Fr. 350.-- und später für Fr. 400.-- vermietet worden seien. Für ihre Behauptung kann die beweisbelastete Beschwerdeführerin jedoch wiederum keine stichhaltigen Nachweise beibringen. Schliesslich vermögen auch die Einwände der Beschwerdeführerin, dass die Hotels/Restaurants X._____ und Y._____ keine Hotels im eigentlichen Sinn, sondern Restaurants mit Übernachtungsmöglichkeit seien und irgendwelche Vergleiche mit Städten oder Touristenorten falsch seien, an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Gemäss Ausführungen der ESTV im Kontrollbericht und wie bereits aus den Namen (Hotel X._____, Hotel Y._____) ersichtlich ist, handelt es sich vorliegend um Hotels im eigentlichen Sinn. Dies ist zudem auch aus den Zimmerpreisen von Fr. 65.-- für ein Einzelzimmer und Fr. 120.-- für ein Doppelzimmer ersichtlich. Der Umstand, dass sich die Hotels nicht in Städten oder Tourismusorten befinden, wurde bei der Schätzung berücksichtigt.

9.3

9.3.1 Die ESTV rechnete in der Zeit der Bewirtschaftung des Hotel/Restaurant X._____, d.h. bis am 30. April 2003, die Umsätze

der Bar separat auf. Soweit die Beschwerdeführerin darlegt, dass die Umsätze der Bar im Hotel Y._____ in die Tageseinnahmen des Restaurants integriert worden seien, besteht deshalb zwischen ihr und der ESTV keine Differenz, denn ab der Übernahme des Hotels Y._____ per 1. Mai 2003 nahm die ESTV keine separate Aufrechnung von Bar-Umsätzen mehr vor. Zur Ermittlung des Umsatzes der Bar im Hotel X._____ ging die ESTV vom Warenaufwand der Bar gemäss dem bei der kantonalen Steuerbehörde eingereichten Abschluss 2000/2001 aus. Nach ihren Erfahrungszahlen kalkulierte die ESTV den Umsatz mittels einer Bruttogewinnmarge von 70%. Für das erste Halbjahr 2001 ergab sich damit ein Umsatz von Fr. 63'060.-- ($\frac{1}{2}$ von Fr. 126'121.--). Für das Geschäftsjahr 2001/2002 lagen für den Barbetrieb keine Buchhaltungszahlen vor. Sie schätzte deshalb den Umsatz der Bar für das Geschäftsjahr 2001/2002 aufgrund der Vorjahreszahlen mit (abgerundet) Fr. 125'000.--. Ebenfalls auf Basis des Geschäftsjahres 2000/2001 nahm sie die Schätzung für die Zeit vom 1. Juli 2002 bis 30. April 2003 (10 Monate) vor, ausmachend (abgerundet) Fr. 105'000.-- Umsatz.

Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass die Bar des Hotels X._____ in (...) nicht durch sie, sondern durch B._____ geführt worden sei. Dieser rechne ebenfalls mit der Mehrwertsteuer ab. Die ESTV führte in ihrer Vernehmlassung dazu aus, sie anerkenne, dass die fragliche Bar durch den Bruder der Beschwerdeführerin (B._____) betrieben worden sei. Falsch sei jedoch die Behauptung, dass er ebenfalls mit der Mehrwertsteuer abgerechnet habe. Dies treffe frühestens ab dem 1. Mai 2003 zu (Eintragung von B._____ im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen unter einer separaten MWST-Nummer). Entscheidend sei vorliegend aber, dass der fragliche Barbetrieb Dritten gegenüber nicht deutlich erkennbar als getrenntes Unternehmen aufgetreten sei. Es komme somit der Grundsatz der Einheit des Unternehmens zur Anwendung.

9.3.2 Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin bis am 30. April 2003 das Hotel und Restaurant X._____ in (...) führte und ihr Bruder die in diesem Hotel befindliche Bar betrieb. Gemäss Feststellung der ESTV trat der Barbetrieb Dritten gegenüber jedoch nicht deutlich erkennbar als getrenntes Unternehmen auf (vgl. Kontrollbericht, Ergänzung der amtl. Akten Nr. 1, S. 1: "kein separates Firmenschild, keine separate Kasse/Quittungen, kein eigener Telefonanschluss").

Diese Feststellungen belegt das Geschäftspapier der Beschwerdeführerin (vgl. Schreiben vom 27. Januar 2003, amtl. Akten Nr. 11 des Parallelverfahrens A-1549/2006). Hotel, Restaurant und Bar treten darin als eine Einheit mit auch nur einer Telefonnummer auf. Wirtschaftlich betrachtet handelt es sich deshalb beim Hotel und Restaurant sowie dem Barbetrieb um ein Unternehmen. Gemäss dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens sind die betreffenden Umsätze somit unter einer Mehrwertsteuer-Nummer gesamthaft zu versteuern (E. 7.2). Die ESTV rechnete die Barumsätze somit zu Recht bei der Beschwerdeführerin auf. Im Weiteren ist die Schätzung aufgrund des Warenaufwands des Geschäftsjahres 2000/2001 und unter Anwendung einer branchenspezifischen Bruttogewinnmarge von 70% nicht zu beanstanden. Die Beschwerdeführerin bringt diesbezüglich auch keine Einwände vor. Ebenfalls zu Recht erfolgte die zusätzliche Nachbelastung der ESTV von Fr. 6'710.-- in ihrem Einspracheentscheid. Die in der EA Nr. 271'772 im Betrag von Fr. 95'000.-- zugunsten der Beschwerdeführerin an den kalkulierten Barumsatz angerechnete Überdeckung des deklarierten Gesamtumsatzes im Vergleich zum verbuchten Gesamtumsatz des Geschäftsjahres 2001/2002 von Fr. 102'133.-- wurde richtigerweise korrigiert bzw. rückbelastet (7,6% von Fr. 95'000.--), da die Beschwerdeführerin nicht nachweisen konnte, woher diese Überdeckung stammt und aus welchen Gründen sie entstanden war.

Zusammenfassend konnte die Beschwerdeführerin den erforderlichen Nachweis nicht erbringen, dass der ESTV bei der Schätzung der Umsätze erhebliche und offensichtliche Ermessensfehler unterlaufen sind.

10.

10.1 Die ESTV belastete in ihrer EA Nr. 271'772 die von der Beschwerdeführerin deklarierten Vorsteuerabzüge vom 1. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2003 mangels Nachweis zurück. In der Folge reichte die Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren Vorsteuerbelege aus dem Jahr 2002 ein. Nach deren Prüfung gewährte die ESTV in ihrem Einspracheentscheid 64% der deklarierten Vorsteuern des Jahres 2002 und legte dieses Resultat auf das Jahr 2001 sowie das 1. Quartal 2003 um. Dies führte im Einspracheentscheid in diesem Punkt zu einer teilweisen Gutheissung im Betrag von Fr. 11'869.--.

10.2 Die ESTV verweigerte bei 36% der deklarierten Vorsteuern im Jahr 2002 den Vorsteuerabzug aus folgenden Gründen:

- a) keine Rechnung vorhanden (Kostenvoranschlag der (...) vom 29. April 2002)
- b) Kassazettel ohne Empfängeradresse über Fr. 400.-- (diverse)
- c) Rechnungen lauten nicht auf die Beschwerdeführerin (Rechnungen der Swisscom lautend auf (...) oder Frau (...), Rechnung der (...) vom 19. Juni 2002 lautend auf die (...), Rechnung der (...) vom 24. Oktober 2002 ohne Angabe des Leistungsempfängers)
- d) MWST-Nummer des Leistungserbringers und Ausweis der MWST fehlen (Rechnung der (...) vom 29. Juli 2002, Kaufvertrag (...) vom 4. Juli 2002)
- e) Ausweis der MWST fehlt und Rechnungsbeträge unleserlich (Rechnung der (...) vom 21. Oktober 2002).

10.3 Im vorliegenden Fall nahm die ESTV eine Umlage der mangelhaften Vorsteuerbelege des Jahres 2002 auf das Jahr 2001 und das 1. Quartal 2003 vor. Die ESTV wies zwar nicht näher nach, dass die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt 2002 ähnlich waren wie im Jahr 2001 sowie im 1. Quartal 2003 (vgl. E. 4.3). Aus den Akten sind jedoch keine Anhaltspunkte für unterschiedliche Verhältnisse mit Bezug auf die Qualität der Vorsteuerbelege ersichtlich und die Beschwerdeführerin macht dies auch nicht geltend. Überhaupt brachte sie gegen die Umlage keine Einwände vor. Im Übrigen hatte sie mehrmals die Möglichkeit, die Vorsteuerbelege des Jahres 2001 und des 1. Quartals 2003 einzureichen. Die Umlage an sich ist deshalb nicht zu beanstanden. Zu prüfen bleibt aber, ob die teilweise Verweigerung der Vorsteuerabzüge im Jahr 2002 – insbesondere im Lichte des neuen Ordnungsrechts (Art. 15a und 45a MWSTGV) – zu Recht erfolgte.

10.4 Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. a MWSTG eine Rechnung mit den Angaben nach Art. 37 MWSTG (E. 6.1 und 6.2). Das gänzliche Fehlen einer Rechnung (E. 10.2 Bst. a) stellt dabei nach der Rechtsprechung einen materiellen Mangel dar, der nicht durch Art. 45a MWSTGV geheilt werden kann (vgl. E. 6.4). Das Gleiche muss auch beim Fehlen des Ausweises der MWST in der Rechnung (E. 10.2. Bst. d und e) gelten. Die offene Überwälzung der Steuer auf den Leistungsempfänger stellt eine materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug dar und keinen blossen Formmangel.

Im Weiteren können zwar nach neuem Verordnungsrecht unter Umständen Rechnungen akzeptiert werden, die den Namen oder die Adresse des Leistungsempfängers nicht vollständig gemäss Art. 37 Abs. 1 Bst. a MWSTG wiedergeben. Dies setzt jedoch gemäss Art. 15a MWSTGV voraus, dass die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffende Person eindeutig identifizieren (E. 6.3). Bei den vorliegend in Frage stehenden Rechnungen (E. 10.2 Bst. b und c) ist dies nicht erfüllt. Entweder fehlt überhaupt eine Angabe des Leistungsempfängers oder sie lassen sich nicht eindeutig der Beschwerdeführerin zuordnen. Die ESTV verweigerte die betreffenden Vorsteuerabzüge somit zu Recht.

11.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 1'500.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- verrechnet.

3.

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

Versand: