

Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1397/2006
{T 0/2}

Urteil vom 19. Juli 2007

Mitwirkung: Richter Michael Beusch (Vorsitz); Markus Metz; Pascal Mollard; Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

X._____ GmbH in Liquidation, ...,
Beschwerdeführerin, vertreten durch ...,

gegen

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

betreffend

**Mehrwertsteuer (MWSTG; 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002;
Buchführung, Ermessenseinschätzung)**

Sachverhalt:

- A. Die beiden Gesellschafterinnen A._____ und B._____ waren Inhaber der X._____ GmbH, welche bereits seit dem 12. Juli 1995 im Gastgewerbe tätig war. Aufgrund ihrer gewerblichen Tätigkeit wurde die Gesellschaft gestützt auf Art. 17 und 21 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV) per 12. Juli 1995 ins Register der Steuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Im Dezember 1999 übernahm die GmbH das Restaurant "_____" in Da die ESTV im Rahmen einer Kontrolle in den Räumlichkeiten des Treuhänders der X._____ GmbH im Mai 2003 dafürhielt, die Geschäftsbücher würden den gesetzlichen Anforderungen nicht genügen, ermittelte sie die tatsächlich erzielten Umsätze kalkulatorisch nach Ermessen, d.h. auf Basis der verbuchten Materialaufwendungen und der geschätzten produktiven Löhne (inkl. Eigenlöhne für die beiden Gesellschafterinnen). Diese so ermittelten Umsätze stellte die ESTV sodann den verbuchten Umsätzen gegenüber und berechnete auf der daraus resultierenden Differenz mit Hilfe des Normalsatzes die noch zu bezahlende Steuer. Für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 ergab sich auf diese Weise eine Steuernachforderung von Fr. 17'256.--, welche die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom ... geltend machte.
- B. Nachdem am 12. Mai 2003 von Seiten der X._____ GmbH Vorsteuerbelege für das 4. Quartal 2002 eingereicht worden waren, gewährte die ESTV eine Gutschrift in Höhe von Fr. 1'586.-- (Gutschriftsanzeige [GS] Nr. ... vom ...). Mit Schreiben vom 24. Mai 2003 erklärte sich die X._____ GmbH mit dem Resultat der Buchprüfung nicht einverstanden und verlangte einen einsprachefähigen Entscheid. Weil die ESTV in der Folge feststellte, dass die bei der kalkulatorischen Umsatzermittlung zur Anwendung gelangten Bruttogewinne zu hoch angesetzt waren, stornierte sie die EA Nr. ... vollumfänglich mit der GS Nr. ... vom ... und machte gleichentags die neu berechnete Steuernachforderung von (gerundet) Fr. 15'297.-- zuzüglich Verzugszins ab 11. Mai 2002 mit der EA Nr. ... geltend. Mit Schreiben vom 5. September 2003 erklärte sich die X._____ GmbH auch mit der abgeänderten EA nicht einverstanden und ersuchte erneut um Zustellung eines einsprachefähigen Entscheids. Diesem Ersuchen kam die ESTV nach, indem sie ihre Steuernachforderung von Fr. 13'711.-- (EA Nr. ... abzüglich GS Nr. ...) vollumfänglich mit einem förmlichen Entscheid vom 22. September 2003 bestätigte.
- C. Gegen diesen Entscheid erhob der Vertreter der X._____ GmbH am 23. Oktober 2003 form- und fristgerecht Einsprache und beantragte die Aufhebung des Entscheids und die unveränderte Übernahme der eingereichten Steuerdeklarationen betreffend Mehrwertsteuer. Mit Einspracheentscheid vom 18. November 2004 wurde die Einsprache durch die ESTV vollumfänglich abgewiesen und die Mehrwertsteuerforderung von Fr. 13'711.-- zuzüglich Verzugszins ab 11. Mai 2002 für die

Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 erneut geltend gemacht.

- D. Mit Eingabe vom 3. Januar 2005 lässt die X. _____ GmbH (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 18. November 2004 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben mit dem sinngemässen Antrag, der Einspracheentscheid vom 18. November 2004 betreffend Mehrwertsteuer 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 sei aufzuheben und es seien die Einschätzungen im Sinne des Antrags in der Einsprache vom 23. Oktober 2003 vorzunehmen.

Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, es seien regelmässig Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben geführt worden, welche dann auch durch den Treuhänder der Beschwerdeführerin in das Kassakonto verbucht worden seien. Die vorgenommene Ermessenseinschätzung durch die ESTV sei daher, insbesondere was den produktiven Eigenlohn der beiden Gesellschafterinnen von je Fr. 50'000.-- angehe, nicht nur willkürlich und unverhältnismässig, sondern auch nicht rechtskonform. Entgegen der Annahme der ESTV seien im Jahr 2002 für die Gesellschafterinnen der Beschwerdeführerin Lohnaufwendungen im Betrag von Fr. 36'387.06 verbucht worden. Es wird schliesslich bestritten, dass der Betrieb der Beschwerdeführerin im Winterhalbjahr mindestens 45 Sitzplätze und im Sommerhalbjahr sogar mehr als 50 Sitzplätze zur Verfügung gehabt habe. Tatsächlich habe die Beschwerdeführerin nicht über mehr als 35 Sitzplätze verfügt, weshalb der von der ESTV kalkulierte Bruttoumsatz rein willkürlich sei.

- E. Mit Vernehmlassung vom 4. März 2005 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führt sie insbesondere aus, die Beschwerdeführerin habe als sogenannter "bargeldintensiver Betrieb" ihre gesetzliche Kassabuchführungspflicht verletzt. Insofern habe die ESTV zu Recht eine kalkulatorische Umsatzberechnung vorgenommen und einen sogenannten produktiven Lohn eingesetzt, und zwar mittels einer erprobten, sachgerechten und vorliegend auch geeigneten Methode. Der von der Beschwerdeführerin ausgewiesene Materialaufwand sei sodann auf einem sehr hohen Niveau, wobei sich für den Betrieb der Beschwerdeführerin Erfahrungswerte für Materialanteile von 30-35% des Nettoumsatzes ergeben würden. Zudem seien die für die Vergleichsrechnung angenommenen 45 Sitzplätze in casu keineswegs übertrieben.

- F. Mit Schreiben vom 23. Januar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren übernommen hat.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

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).

2.
 - 2.1 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 rechts erheblichen 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 Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung und führt so die gefestigte diesbezügliche Rechtsprechung der SRK weiter (vgl. Urteil des BVGer A-1535/2006 vom 14. März 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).

 - 2.2 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 Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Mehrwertsteuerpflichtige 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 Verwaltung ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (Art. 60 MWSTG, Ermessenseinschätzung; vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1680 ff.). Ein Verstoß des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da durch die Nichteinhaltung dieser Vorschrift der Mehrwertsteuer-

pflichtige die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. Entscheide der SRK [zur Mehrwertsteuerverordnung] vom 18. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.80 E. 2a, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 3a; vgl. auch den Entscheid der SRK vom 19. Mai 2004, veröffentlicht in VPB 68.131 E. 2b).

- 2.3 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 in der "Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer" vom Sommer 2000 (Wegleitung 2001), gültig ab 1. Januar 2001, Gebrauch gemacht. In der Wegleitung 2001 sind genauere Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung auszugestaltet ist (Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können ("Prüfspur"; vgl. Rz. 890 der Wegleitung 2001). Das Bundesgericht hat (bereits unter dem Warenumsatzsteuerrecht und später auch unter der Mehrwertsteuerverordnung) entschieden, dass der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet ist. Er ist zwar mehrwertsteuerlich 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 (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 233 E. 2c/aa; vgl. auch VPB 63.27 E. 3b, 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). 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, d.h. den effektiven Bareinnahmen entsprechen (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts 2A.657/2005 vom 9. Juni 2006 E. 3).

- 2.4 Nach Art. 60 MWSTG nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Eine Schätzung muss insbesondere auch dann erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen

Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (ASA 73 S. 233 E. 2c/aa; vgl. zum Recht der Warenumsatzsteuer: BGE 105 Ib 182 ff. mit weiteren Hinweisen; ASA 61 S. 819 E. 3a, 61 S. 532 f. E. 2b, 59 S. 563 E. 1). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen (ASA 58 S. 383 E. 2b, mit weiteren Hinweisen, 42 S. 407 E. 2c, mit Hinweisen, 35 S. 479 E. 2).

Dabei hat die Verwaltung 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 (VPB 70.41 E. 2d/aa; ASA 61 S. 819 E. 3a, 52 S. 238 E. 4). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (VPB 70.41 E. 2d/aa; ASA 73 S. 233 f. E. 2c/aa, mit weiteren Hinweisen; vgl. zum Ganzen auch PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 526 ff.).

2.5

2.5.1 Bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen (vgl. oben, E. 2.4) kann eine Schätzung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages durch die Verwaltung entweder nach vorangehender Kontrolle des Betriebes des Mehrwertsteuerpflichtigen (insbesondere der Geschäftsbücher; so genannte "externe Schätzung") oder ohne eine derartige Kontrolle vor Ort vorgenommen werden (so genannte "interne Schätzung"), dies jedoch unter dem Vorbehalt einer späteren Kontrolle. Die interne Schätzung wird vor allem dann Anwendung finden, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige seiner Aufzeichnungs- und Abrechnungspflicht nicht nachgekommen ist bzw. er nicht einmal rudimentäre geschäftliche Aufzeichnungen vorweisen kann oder er seine Abrechnung nicht eingereicht hat.

2.5.2 Im Beschwerdeverfahren kann der Mehrwertsteuerpflichtige die vorgenommene Schätzung der Ausgangsumsatzsteuer als solche bestreiten und er hat die Möglichkeit, die erforderlichen Beweismittel einzureichen, um die Unrichtigkeit der durch die Verwaltung vorgenommenen Schätzung nachzuweisen. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es ihm, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. ASA 61 S. 819, 58 S. 384, 50 S. 432 E. 1b; BGE 105 Ib 186; Entscheide der SRK vom 19. Februar 1998 [SRK 1997-021] E. 2b und vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 5b). Dabei ist eine ausführliche Begründung unter Hinweis auf Beweismittel erforderlich, inwiefern die Mehrwertsteuerforderung tiefer sein soll als von der ESTV geschätzt. Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind, setzt das Bundesverwaltungsgericht sein eigenes Er-

messen an die Stelle jenes der Vorinstanz (vgl. Entscheide der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 3b, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 5c/aa, vom 21. Juni 1999 [SRK 1998-138] E. 4c; vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/bb).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist zu untersuchen, ob die von der Beschwerdeführerin geführten Aufzeichnungen der ESTV zutreffend Anlass gaben, eine Schätzung des von ihr tatsächlich erzielten Umsatzes vorzunehmen. Falls dies zutrifft, so ist zu überprüfen, ob der Beschwerdeführerin der ihr obliegende Nachweis der Unrichtigkeit der Schätzung gelingt.

3.1.1 Laut Einspracheentscheid vom 18. November 2004 sah sich die ESTV insbesondere aufgrund folgender Mängel in den Geschäftsbüchern der Beschwerdeführerin gezwungen, die tatsächlich erzielten Umsätze kalkulatorisch zu ermitteln:

"a) Die Einsprecherin hat kein Kassabuch geführt und es sind auch keine Nachweise für vorgenommene «Kassastürze» vorhanden.

b) Im Jahr 2002 lagen für beide Gesellschafterinnen keine Nachweise über Lohnbezüge vor. Für das Jahr 2001 wurden lediglich je Fr. 10'517.-- Franken verbucht.

c) Die ausgewiesenen Bruttogewinne lagen weit unter den in vergleichbaren Betrieben üblichen Werten, was auf unverbuchte Umsätze schliessen lässt."

Gemäss Beiblatt Nr. 1 des Kontrollberichts vom 7. Mai 2003 lagen einzig die Kassarollen des Betriebes sowie monatliche Zusammenstellungen der Einnahmen vor.

3.1.2 Laut Angaben der Beschwerdeführerin addierte die Geschäftsführung die täglichen Kassastreifen und stellte diese regelmässig, das heisst gemäss der Stellungnahme des Treuhänders der Beschwerdeführerin vom 20. Dezember 2004, "als Monatstotal" der Buchhaltungsstelle zur Verfügung. Aufgrund dieser Angaben habe der Treuhänder der Beschwerdeführerin das Kassabuch erstellt. Demgegenüber räumt der Treuhänder der Beschwerdeführerin in seiner Stellungnahme ein, es entziehe sich seiner Kenntnis, ob ein Kassabuch geführt wurde und Aufzeichnungen über periodische Kassastürze vorhanden gewesen seien. Ausserdem führt er aus, dass auf eine tägliche Verbuchung wegen des Administrationsaufwandes bei der Beschwerdeführerin bzw. den daraus resultierenden, höheren Buchhalterkosten seinerzeit habe verzichtet werden sollen. In ihrer Beschwerde führt die Beschwerdeführerin weiter aus, Abstimmungen der Kassasaldi mit dem Kassakonto seien zumindest monatlich wenn nicht wöchentlich erfolgt.

3.1.3 Zu Recht bestreitet die Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall nicht, dass es sich bei ihrem Unternehmen um einen so genannten "bargeldintensiven Betrieb" handelte. In der Tat muss mit der ESTV davon ausgegangen werden, dass im Gastgewerbebetrieb der Beschwerde-

führerin ein Grossteil des Umsatzes in bar erfolgte, weswegen unter keinen Umständen auf das korrekte Führen eines Kassabuches verzichtet werden konnte (vgl. oben, E 2.3). Diesbezüglich räumt die Beschwerdeführerin indes selber ein, ein Kassakonto bzw. Kassabuch sei nicht täglich, sondern lediglich "regelmässig" nachgeführt worden. Hinzu kommt, dass der Treuhänder der Beschwerdeführerin nach eigenen Angaben keine Kenntnis über eine allfällige Kassabuchführung bzw. Kassastürze hat. Ausserdem hat es die Beschwerdeführerin sowohl im Verfahren vor der Vorinstanz sowie im vorliegenden Beschwerdeverfahren unterlassen, die entsprechenden Kassabuchbelege einzureichen, wozu sie angesichts der ihr unter diesen Umständen obliegenden Nachweispflicht allen Grund gehabt hätte. Aus diesen Gründen ist (schon aufgrund der widersprüchlichen Aussagen der Beschwerdeführerin im Vergleich mit den Aussagen ihres Treuhänders) davon auszugehen, dass die Einnahmen und Ausgaben des Betriebes der Beschwerdeführerin weder von ihr selber noch von ihrem Treuhänder lückenlos und in chronologischer Reihenfolge (im Sinn von Rz. 884 der Wegleitung 2001) in entsprechende Kassa-, Postcheck- oder Bank-Bücher eingetragen worden sind.

Gleiches gilt für die von der Beschwerdeführerin aufgestellte Behauptung, periodische Abstimmungen der Kassensaldi mit dem Kassakonto seien zumindest monatlich wenn nicht wöchentlich erfolgt. Mangels Nachweis über vorgenommene Kassastürze sowohl anlässlich der Kontrolle als auch im Einspracheverfahren oder im laufenden Beschwerdeverfahren muss auch hier davon ausgegangen werden, dass für den Betrieb der Beschwerdeführerin keine periodischen Saldierungen vorgenommen worden sind.

- 3.1.4 Selbst bei geringem Barverkehr wäre die Beschwerdeführerin im Übrigen zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet gewesen (vgl. oben, E. 2.3). Auch unter Annahme, dass ein Kassabuch geführt wurde, steht fest, dass dieses nicht täglich, sondern nach eigenen Angaben der Beschwerdeführerin bestenfalls wöchentlich, wenn nicht monatlich nachgetragen wurde. Allerdings scheint die Beschwerdeführerin vorliegend die von ihr verlangte Kassabuchführung mit der Führung einer Betriebsrechnung oder Bilanz zu verwechseln. Indes genügen weder bloss wöchentliche oder gar monatliche Aufzeichnungen noch eine regelmässige Führung von Betriebsrechnungen oder Bilanzen den gesetzlichen Anforderungen für eine ordentliche Kassabuchführung im Gastgewerbe.

Schliesslich spricht auch die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin am 12. Mai 2003 (d.h. nach der durchgeführten Revision und nach Ausstellen der ersten EA Nr. ... vom ...) noch weitere Vorsteuerbelege für das 4. Quartal 2002 nachreichen musste, nicht für eine von Beginn weg einwandfrei geführte Buchführung im Sinn der gesetzlichen Vorgaben.

- 3.1.5 Nach dem Gesagten erweisen sich die Vorschriften zur Führung eines Kassabuches gemäss Rz 884 der Wegleitung 2001 als nicht erfüllt. Auch der Einwand der Beschwerdeführerin, wonach der Inspektor der ESTV die abgerechneten Vorsteuerbetreffnisse aufgrund der Buchungsjournale

akzeptiert habe, woraus die Beschwerdeführerin die Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung abzuleiten glaubt, ist in diesem Zusammenhang unbehelflich. Bereits mit dem Fehlen eines ordnungsgemäss geführten Kassabuchs (vgl. oben, E. 2.3) und dem damit verbundenen Fehlen von periodischen "Kassastürzen" weist die Buchhaltung der Beschwerdeführerin schwere formelle Mängel auf, weshalb dieser die Beweiskraft abzusprechen ist. Die Verwaltung war unter diesen Umständen dazu berechtigt und verpflichtet, die Geschäftsbücher der Beschwerdeführerin abzulehnen und die Umsätze auf dem Weg einer Ermessenstaxation zu ermitteln.

Entgegen der Annahme der Beschwerdeführerin war die ESTV dabei verfahrensmässig auch nicht verpflichtet, der Beschwerdeführerin die beabsichtigte Einschätzung anzukündigen und ihr vor Zustellung der Ergänzungsabrechnung eine Frist zur Stellungnahme einzuräumen. Vielmehr hat die ESTV bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzung von Gesetzes wegen eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen (vgl. oben, E. 2.4). Im Übrigen fand die um einen Tag vorverlegte Kontrolle an zwei aufeinander folgenden Tagen statt, so dass es dem Treuhänder der Beschwerdeführerin durchaus möglich gewesen wäre, allfällige Fragen des Inspektors zu beantworten und die Revision zumindest teilweise zu überwachen. Zudem war die Beschwerdeführerin berechtigt, sich im Rahmen des Einspracheverfahrens schriftlich zu den sie betreffenden Sach- und Rechtsfragen zu äussern (vgl. ASA 46 S. 521 E. 6), weshalb sich auch die zumindest sinngemäss erhobenen Rügen der Verletzung des rechtlichen Gehörs als nicht stichhaltig erweisen.

- 3.2 Die ESTV hat bei der Umsatzschätzung die tatsächlich erzielten Umsätze auf Basis der von der Beschwerdeführerin verbuchten Materialaufwendungen und der geschätzten produktiven Löhne (inkl. Eigenlöhne für die beiden Gesellschafterinnen der Beschwerdeführerin) kalkulatorisch ermittelt. Konkret hat sie für die beiden Gesellschafterinnen einen so genannten produktiven Lohn von je Fr. 50'000.-- für die Mitarbeit im Restaurant eingesetzt. Vom gesamten produktiven Gesellschafterlohn hat die ESTV sodann die verbuchten Verpflegungskosten von gesamthaft Fr. 10'770.-- (Durchschnittswert für den Zeitraum 12.1999 – 12.2002) sowie die (geschätzten) Kosten für die private Nutzung des Personenwagens von Fr. 3'600.-- und die (geschätzten) Mietkosten für die Wirtewohnung (ab Dezember 1999 für beide Gesellschafterinnen) von total Fr. 6'000.-- abgezogen. Dies ergibt in der kalkulatorischen Umsatzberechnung für die Jahre 2000 bis 2002 pro Jahr und pro Gesellschafterin einen kalkulierten produktiven Lohn von Fr. 39'815.-- (d.h. rund Fr. 3'318.-- pro Monat). Das Total des festgestellten Materialaufwandes gemäss Buchhaltung (2001: Fr. 74'493.--; 2002: Fr. 77'964.--) und der kalkulierten produktiven Löhne (2001: Fr. 88'770.--; 2002: Fr. 83'630.--) gewichtete die ESTV mit 63%, was einem kalkulatorisch ermittelten Nettoumsatz (100%) von Fr. 259'148.-- für das Jahr 2001 bzw. Fr. 256'498.-- für das Jahr 2002 entspricht. Vom kalkulierten Bruttoumsatz (d.h. kalkulierter Nettoumsatz zuzüglich MWST) zog die ESTV schliesslich die bereits verbuchten Leistungen und

Mehrwertsteuerbeträge ab, um so den Fehlbetrag zu ihren Gunsten zu ermitteln. Schliesslich erhob die ESTV noch die Mehrwertsteuer vom Fehlbetrag, woraus sich allen Endes die jeweils geschuldeten Steuerbeträge ergaben.

- 3.3 Sind wie im vorliegenden Fall die Voraussetzungen einer Ermessens taxation erfüllt, obliegt es der Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Sie hat sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessens taxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (vgl. oben, E. 2.5.2). Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich – wie bereits ausgeführt – bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt (vgl. oben, E. 2.1).
- 3.3.1 Die Beschwerdeführerin rügt zunächst, dass die konkreten Umstände des Betriebs der Beschwerdeführerin im Rahmen der Ermessenseinschätzung nicht angemessen berücksichtigt worden seien.

Die von der ESTV vorliegend angewandte Schätzungsmethode nimmt – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – insofern auf die individuellen Verhältnisse des beurteilten Betriebs Rücksicht, als sie zunächst auf den von der Beschwerdeführerin tatsächlich verbuchten Aufwendungen beruht und sodann bei der Ermittlung der kalkulierten produktiven Löhne der Gesellschafterinnen der Beschwerdeführerin die geschäfts- und berufsmässig begründeten Kosten der Gesellschafterinnen mit berücksichtigt. Gegen die allgemeine Vorgehensweise der ESTV ist somit grundsätzlich nichts einzuwenden.

- 3.3.2 Des Weiteren rügt die Beschwerdeführerin, dass im Rahmen der Ermessenseinschätzung für die beiden Gesellschafterinnen ein produktiver Lohn von je Fr. 50'000.-- angenommen worden sei, obwohl die Gesellschafterinnen auch im besten Fall nie in der Lage gewesen seien, einen Umsatz zu erzielen, der ihnen ermöglicht hätte, einen produktiven Lohn von jährlich Fr. 50'000.-- zu beziehen.

Im vorliegenden Fall ging die ESTV zwar von einem geschätzten produktiven Lohn von Fr. 50'000.-- pro Gesellschafterin aus, zog davon aber die (im Zeitraum Dezember 1999 – Dezember 2002 durchschnittlich) verbuchten Naturalbezüge im Gesamtbetrag von Fr. 10'770.-- sowie die Privatanteile an der Nutzung des Personenwagens von insgesamt Fr. 3'600.-- und die Mietkosten für die Wirtewohnung im Betrag von Fr. 6'000.-- ab. Dabei gilt es zu beachten, dass die beiden letzten Beträge zu Gunsten der Beschwerdeführerin zu einem höheren Betrag in Abzug gebracht wurden, als es die konkret verbuchten Beträge zugelassen hätten. Die so kalkulierten produktiven Löhne im Betrag von monatlich Fr. 3'318.-- pro Gesellschafterin erachtet das Bundesverwaltungsgericht – insbesondere auch für Zürcher Verhältnisse – als weder übermässig noch willkürlich, so dass die von der ESTV angewandte Kalkulation im Rahmen

ihrer Schätzung nicht zu beanstanden ist.

- 3.3.3 Die Beschwerdeführerin macht sodann geltend, im Jahr 2002 seien – entgegen der Darstellung der ESTV – Lohnaufwendungen für die beiden Gesellschafterinnen im Umfang von Fr. 36'387.06 verbucht worden.

Zu diesen von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Lohnaufwendungen gilt es zunächst zu bemerken, dass es sich dabei vorwiegend um Naturalbezüge (Mahlzeiten) sowie Privatanteile an den Auto- und Mietkosten der beiden Gesellschafterinnen und dem Ehemann von Frau B. _____ handelt. Die Beschwerdeführerin verkennt diesbezüglich offensichtlich, dass die ESTV diese Bezüge in ihrer kalkulatorischen Umsatzberechnung (s. Beilage Nr. 1h der amtlichen Akten) jeweils vom geschätzten produktiven Lohn der beiden Gesellschafterinnen von zusammen Fr. 100'000.-- in Abzug gebracht hat. Dabei ging die ESTV (auch für das Jahr 2002) zu Gunsten der Beschwerdeführerin von durchschnittlichen bzw. geschätzten Werten aus, zumal anlässlich der Kontrolle die Buchhaltung des Jahres 2002 noch nicht vorlag.

Als Teilbetrag der geltend gemachten Lohnaufwendungen von total Fr. 36'387.06 für die beiden Gesellschafterinnen macht die Beschwerdeführerin – und dies im Unterschied zu den beiden Vorjahren – für das Jahr 2002 je Barbezüge von Fr. 4'318.50 als Anteil aus der Kassa-Saldierung geltend. Im Rahmen der produktiven Lohnkalkulation wirken sich diese Barbezüge indes neutral aus, womit gesagt ist, dass diese auf den kalkulierten produktiven Lohn keinen Einfluss haben.

- 3.3.4 Im Zusammenhang mit dem kalkulierten Bruttoumsatz bestreitet die Beschwerdeführerin schliesslich die von der ESTV unterstellte Anzahl von mindestens 45 Sitzplätzen für das Winterhalbjahr bzw. mehr als 50 Sitzplätzen für das Sommerhalbjahr. Tatsächlich habe die Beschwerdeführerin nicht über mehr als 35 Sitzplätze verfügt, weshalb der von der ESTV kalkulierte Bruttoumsatz reine Willkür darstelle.

Für die behauptete willkürliche "Überschätzung" des Umsatzes vermag die Beschwerdeführerin, die für ihre Behauptung mit dem Beweis belastet ist (vgl. oben, E. 2.5.2), keine genügenden Beweise zu erbringen. Ihr unbelegter allgemeiner Hinweis auf die Tatsache, dass ein grosser Teil der Lebenshaltungskosten der beiden Gesellschafterinnen aus privaten Mitteln bestritten worden sei sowie die nur grundsätzliche Bestreitung der von der ESTV unterstellten Anzahl Sitzplätze im Betrieb der Beschwerdeführerin, genügen dafür nicht. Die Beschwerdeführerin hätte sich mit den Elementen der Ermessenseinschätzung im Einzelnen befassen und aufzeigen müssen, dass und inwieweit die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (vgl. oben, E. 2.5.2). Eine bloss pauschale Bestreitung des durch die ESTV geschätzten Umsatzes bzw. der von ihr unterstellten Anzahl Sitzplätze im Betrieb der Beschwerdeführerin genügt hierfür nicht. So hätte sie nachweisen müssen, inwiefern der von der ESTV geschätzte Prozentsatz von 63% für das Total kalkulierter Materialaufwand und kalkulierter produktiver Lohn im Verhältnis zum kalkulierten Nettoumsatz den tatsächlichen Gegebenheiten widerspricht. Im Zusammenhang mit der

bestrittenen Anzahl Sitzplätzen hätte die Beschwerdeführerin zudem nachweisen müssen, dass der fragliche Betrieb tatsächlich nur über 35 Sitzgelegenheiten verfügte. Mangels genügenden Nachweises über die tatsächlichen Platzverhältnisse sowie anderweitiger substantiierter Bestreitung der konkreten Umsatzkalkulation ist an dem durch die ESTV festgelegten Umsatz für die Jahre 2001 und 2002 festzuhalten.

- 3.4 Zusammenfassend hat sich die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht nicht ausreichend mit der Schätzung der ESTV im Einzelnen auseinandergesetzt und diese so nicht zu erschüttern vermocht. Die von der ESTV angewandte Umsatzkalkulation hält daher der Überprüfung durch das Bundesverwaltungsgericht stand und die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.
- 3.5 Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK bzw. dem Bundesverwaltungsgericht zu tragen. Diese werden nach Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 1'300.-- angesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in derselben Höhe verrechnet. Der Beschwerdeführerin als Unterliegender steht keine Parteientschädigung zu (Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten von Fr. 1'300.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
 - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
 - der Vorinstanz (Ref-Nr. _____) (mit Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Keita Mutombo

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts in Abgabesachen können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. I und m sowie 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: