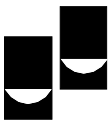
Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1636/2006 und A-1637/2006
{T 0/2}

Urteil vom 2. Juli 2008

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer
(1/1998 – 4/2002);
Ermessenseinschätzung.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG (Steuerpflichtige, Beschwerdeführerin) betreibt ein Restaurant in Wangenried. Seit dem 1. Januar 1995 ist sie im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B.
Anlässlich einer Kontrolle durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) am 7. und 8. Mai 2003 betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2002 wurde eine den gesetzlichen Anforderungen nicht genügende Buchführung festgestellt. Aufgrund der vorgefundenen Mängel und angesichts des Umstands, dass die von der Steuerpflichtigen erwirtschafteten Bruttogewinne unterhalb des durchschnittlichen Bruttogewinnes gemäss den Erfahrungszahlen der ESTV lagen, wurde der Umsatz ermessensweise kalkuliert. Sodann wurde die Vorsteuerdeklaration wegen mangelhafter Rechnungen und Belege berichtigt. Die ESTV forderte mit Entscheiden vom 28. Mai 2003 für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 Fr. 16'904.-- (Ergänzungsabrechnung [EA] Nr. 280'773) und für das 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 Fr. 9'331.-- (EA Nr. 280'774) – jeweils zuzüglich Verzugszinse – nach.

C.
Die Steuerpflichtige erhob mit am 10. Juni 2003 bei der Post aufgegebenen Schreiben Einsprache gegen diese Entscheide. Sie beanstandete hauptsächlich die von der ESTV bei der Ermessensveranlagung angewandte Bruttogewinnmarge. Aus der Buchhaltung sei ersichtlich, dass sie immer etwa die gleiche Bruttogewinnmarge in der Höhe von plus bzw. minus 60% erzielt habe, was auf ihre kostengünstigen Preise zurückzuführen sei. Hinsichtlich der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Belege brachte sie vor, es sei ihr nicht immer möglich, für ihre Einkäufe eine Rechnung zu erhalten. Die zahlreichen bar getätigten Einkäufe würden deshalb einfach "an der Kasse getippt".

Mit Einspracheentscheiden vom 16. August 2006 wurde die Einsprache im Umfang von Fr. 1'217.-- (betreffend das 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000) bzw. Fr. 875.-- (betreffend das 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002) gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen. Zur Gutheissung führten die zwischenzeitlich geänderten und rückwirkend

anwendbaren Bestimmungen betreffend die Anforderungen an die Vorsteuerbelege gemäss Art. 15a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) in Verbindung mit Art. 37 Abs. 1 und 3 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20). Darauf basierend wurde die Vorsteuerrückbelastung zu Gunsten der Steuerpflichtigen korrigiert. Dabei wurde die für das Jahr 2002 ermittelte Vorsteuerkorrektur auf die restlichen Jahre der Kontrollperiode umgelegt. Im Übrigen hielt die ESTV jedoch daran fest, dass die Buchführung gravierende Mängel aufweise. Die von der Steuerpflichtigen vorgebrachten Argumente, weshalb eine gegenüber den Vergleichsbetrieben unterdurchschnittliche Marge erzielt worden sein soll, seien nicht begründet und belegt. Die Beschwerde sei deshalb in diesem Punkt abzuweisen.

D.
Mit Eingabe vom 8. September 2006 (Postaufgabe 11. September 2006) erhob die Steuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde sinngemäss mit dem Rechtsbegehren, die Einspracheentscheide seien aufzuheben. Es wurde hauptsächlich geltend gemacht, die vorgeworfenen Buchführungsmängel könne sie weder verstehen noch akzeptieren. Die aufgrund von statistischen Zahlen und Erfahrungswerten veranschlagte Bruttogewinnmarge von 65% sei für ihren Betrieb keinesfalls zutreffend.

In ihren Vernehmlassungen je vom 25. Oktober 2006 beantragte die ESTV die Abweisung der Beschwerde, verzichtete jedoch auf weitere Ausführungen.

E.
Per 31. Dezember 2006 hat die SRK die Verfahrensakten dem Bundesverwaltungsgericht zur Beurteilung der Sache übergeben. Dieses forderte mit Instruktionsverfügung vom 2. Mai 2008 die ESTV auf, die Erfahrungszahlen einzureichen, auf die sie sich in ihren Einspracheentscheiden gestützt hat. Die Beschwerdeführerin hat zu den ihr in anonymisierter Form zugestellen Erfahrungszahlen innert Frist Stellung genommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt beim Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) am 1. Januar 2007 die bei der SRK hängigen Rechtsmittel, sofern es zuständig ist und keine Ausnahme vorliegt. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 31 – Art. 33 und Art. 53 Abs. 2 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Vorliegend ist keine Ausnahme gegeben und gegen die Einspracheentscheide der Vorinstanz ist die Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht zulässig (Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG). Dieses ist mithin zur Beurteilung in der Sache sachlich wie funktionell zuständig. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich nach dem MWSTG, soweit er sich in dessen zeitlichen Geltungsbereich ereignet hat (1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2002). Soweit sich hingegen der Sachverhalt vor Inkrafttreten dieses Gesetzes zugetragen hat (1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000), ist auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 123 V 215 E. 1; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1435/2006 vom 8. Februar 2007 E. 1.2). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen,

Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 3.12).

Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt, sind die beiden umstrittenen Ergänzungsabrechnungen doch das Resultat derselben Steuerkontrolle, deren Besonderheit einzig die Tatsache ist, dass die betroffenen Steuerperioden einerseits die MWSTV und andererseits das MWSTG betreffen. Zudem beziehen sich die Einspracheentscheide auf dasselbe Steuersubjekt und die der Beschwerdeführerin vorgeworfenen Verfehlungen sind übereinstimmend. Dementsprechend hat die Beschwerdeführerin die besagten Einspracheentscheide auch in einem einzigen Schreiben mit den identischen Argumenten angefochten. Aus diesen Gründen sind die Verfahren A-1636/2006 und A-1637/2006 zusammenzulegen.

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtenen Einspracheentscheide grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. MOSER, a.a.O., 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. 37 f. MWSTV, Art. 46 f. MWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass die Mehrwertsteuerpflichtige selbst und unaufgefordert über ihre 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 der Steuerpflichtigen, wenn diese ihren Pflichten nicht nachkommt (Art. 48 MWSTV, Art. 60 MWSTG; vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1680 ff.). Ein Verstoss der Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da sie durch die Nichteinhaltung dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer gefährdet (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März

2008 E. 2.1, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.2, A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2, je mit weiteren Hinweisen; Entscheid der SRK vom 19. Mai 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.131 E. 2b).

2.2 Die Mehrwertsteuerpflichtige hat ihre 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 (Art. 47 Abs. 1 MWSTV, Art. 58 Abs. 1 MWSTG). Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass von "Wegleitungen" für Mehrwertsteuerpflichtige Gebrauch gemacht (vgl. betreffend MWSTV die "Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige" [im Folgenden: Wegleitung 1997] bzw. betreffend MWSTG "Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer" [im Folgenden: Wegleitung 2001]). Darin sind genauere Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung auszugestalten ist (Wegleitung 1997 Rz. 870 ff., Wegleitung 2001 Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Wegleitung 1997 Rz. 874, Wegleitung 2001 Rz. 890) 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 (sog. "Prüfspur"; vgl. Wegleitung 1997 Rz. 879, Wegleitung 2001 Rz. 890). Nach der Rechtsprechung ist die Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet. Sie 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 (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 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 Hinweisen). Damit befinden sich die mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Aufzeichnungspflicht auch im Einklang mit den bei den direkten Steuern geltenden Regelungen (vgl. Wegleitung 1997 Rz. 877, Wegleitung 2001 Rz. 888).

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 darin 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 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-1397/2007 vom 19. Juli 2007 E. 2.3).

2.3 Die ESTV hat eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Art. 48 MWSTV, Art. 60 MWSTG).

2.3.1 Auseinanderzuhalten sind somit zwei unterschiedliche Konstellationen, die zu einer Ermessenseinschätzung führen: Zum einen geht es um diejenige der ungenügenden Aufzeichnungen. Insbesondere muss eine Schätzung dann erfolgen, 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-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3, 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). Zum andern kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erforderlich machen, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt 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 die Steuerpflichtige ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, aufgrund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen

oder zumindest glaubhaft zu machen (Urteil des Bundesgerichts vom 28. August 1985, veröffentlicht in ASA 58 S. 380 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3, A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4; Entscheid der SRK 2003-094 vom 10. August 2005 E. 2d).

2.3.2 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, eine solche vorzunehmen. Ihr Ermessen hat sie dabei pflichtgemäss auszuüben.

2.4

2.4.1 In Ausübung dieses pflichtgemässen Ermessens 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 (Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2, 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3, A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4). 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. Die Anwendung von Erfahrungszahlen kommt namentlich in Betracht, wenn die Lohnsumme unbestritten feststellbar ist. 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; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3, A-1397/2007 vom 19. Juli 2007 E. 2.4; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d.aa und E. 4e.bb.aaa; vgl. zum Ganzen auch PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in ASA 69 S. 526 ff., 557). 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 (vgl. GERBER, a.a.O., S. 307). Auch eine Schätzung durch Umlage von einem oder mehreren Geschäftsjahren auf die übrigen kontrollierten Steuerperioden ist gemäss konstanter Praxis des Bundesgerichts

grundsätzlich zulässig (Urteil des Bundesgerichts vom 3. Mai 2006, veröffentlicht in ASA 76 S. 773 E. 3.2 und E. 4.3.2).

2.4.2 Der ESTV obliegt im Rahmen einer Ermessensveranlagung bloss, den pflichtwidrig nicht oder falsch deklarierten Umsatz der Steuerpflichtigen zu ermitteln. Die Geltendmachung der eventuell angefallenen Vorsteuern ist demgegenüber ein Recht der Steuerpflichtigen; ihr ist es anheim gestellt, ob sie davon Gebrauch machen will. Es ist nicht die Aufgabe der ESTV, ein Recht, das der Steuerpflichtigen zusteht, für diese auszuüben. Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis für deren Vorliegen der Steuerpflichtigen (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 379). Abzüge sind deshalb grundsätzlich nicht zu schätzen (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Mai 2006, veröffentlicht in ASA 76 S. 682 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). Hingegen ist eine Umlage mangelhaft belegter Vorsteuerbeträge eines Teils der Kontrollperiode auf den gesamten kontrollierten Zeitraum nicht unzulässig (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 3.1; Entscheid der SRK 2003-167 vom 12. Mai 2005 E. 4b.bb.ccc und 5b.aa). Werden also die Abzüge von der Steuerpflichtigen 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 der 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; Entscheid der SRK 2003-186 vom 10. Oktober 2005 E. 4f; zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 5b).

2.5 Ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind, überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt. Bei der Kontrolle von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt es sich allerdings eine gewisse Zurückhaltung und führt so die gefestigte Praxis der SRK fort (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 1.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.1; vgl. auch Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d.cc). Die Rechtmässigkeit dieser Praxis wurde höchstrichterlich

bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3).

Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es der Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Erst wenn ihr der Nachweis gelingt, dass der Vorinstanz dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt das Bundesverwaltungsgericht eine Korrektur der vorinstanzlichen Schätzung vor (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts 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; vgl. Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2). Insoweit erfolgt eine Abkehr von der allgemeinen Beweislastregel, wonach die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (sog. steuerbegründende und -mehrende Tatsachen), währenddem die Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1503/2007 vom 5. Dezember 2007 E. 1.3, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1 und A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4, je mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49, E. 3b.bb).

3.
Im vorliegenden Fall ist zunächst darüber zu befinden, ob die ESTV zu Recht die von der Beschwerdeführerin geführte Buchhaltung abgelehnt und damit die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation als erfüllt erachtet hat. Falls dies zu bejahen ist, gilt es in einem zweiten Schritt zu überprüfen, ob die Ermessensveranlagung sich als rechtmässig erweist (E. 4 hienach).

3.1 Die ESTV nahm die Ermessenseinschätzung aufgrund der mangelhaften Buchführung vor. So sei kein Kassabuch geführt worden, sondern bloss ein Journal, welches Eintragungen über die Bareinnahmen und -ausgaben in nicht chronologischer Reihenfolge und ohne Saldierungen ausweise. Die darin eingetragenen, jeweils auf zehn oder hundert Franken gerundeten Tageseinnahmen würden nicht mit den verbuchten Einnahmen übereinstimmen. Das Konto "Kasse"

weise verschiedentlich Minussaldi auf. Das von der ESTV anhand des Journals und der vorgelegten Belege teilweise rekonstruierte Kassabuch belege ebenfalls Minussaldi. Zudem seien in den Jahren 2001 und 2002 unverbuchte Aufwendungen festgestellt worden. Als weiteren Grund für die Ermessenseinschätzung nennt die ESTV den Umstand, dass das von der Beschwerdeführerin ausgewiesene Verhältnis zwischen Warenaufwand und Umsatz stark von den Erfahrungswerten der ESTV abweiche.

3.2 Die Beschwerdeführerin bringt vor, die bemängelten Minussaldi seien einerseits durch den Zusammenzug von Tageseinnahmen entstanden, andererseits könne bei genauer Datumsüberprüfung auch ein buchmässiger Minussaldo entstehen, wenn ein Familienmitglied Barauslagen zuerst von Privat bezahle und ein oder zwei Tage später die Belege zum Eintragen in die Kasse bringe.

3.3 Vorweg ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren bis auf die Auszüge aus den Erfolgsrechnungen keine die Buchführung betreffenden Unterlagen eingereicht hat. Ohne Zweifel ist beim Restaurant der Beschwerdeführerin von einem so genannten "bargeldintensiven Betrieb" auszugehen. Im Gastgewerbebetrieb der Beschwerdeführerin erfolgte ein Grossteil des Umsatzes in bar, weswegen unter keinen Umständen auf das korrekte Führen eines Kassabuches verzichtet werden kann (vgl. oben, E. 2.2). Gemäss unwidersprochener Ausführungen der Vorinstanz hat die Beschwerdeführerin aber kein Kassabuch geführt, sondern lediglich ein Journal, in welchem die Einnahmen und Ausgaben nicht – wie erforderlich (vgl. oben, E. 2.2) – chronologisch erfasst und periodisch saldiert worden sind. Die darin eingetragenen Tageseinnahmen stimmen nach unwidersprochen gebliebener Darstellung der Vorinstanz zudem nicht mit den verbuchten Einnahmen überein und es sind in den Jahren 2001 und 2002 verschiedentlich Aufwendungen unverbucht geblieben. Da die Beschwerdeführerin die Tageseinnahmen in gerundeten Beträgen in dieses Journal eingetragen hat, führt dies sodann dazu, dass ein Teil des tatsächlich vereinnahmten Entgelts von der Buchhaltung nicht erfasst wird. Die ausgewiesenen Ergebnisse können deshalb offensichtlich nicht mit dem wirklichen Sachverhalt übereinstimmen (vgl. oben, E. 2.3). Ebenfalls von der Beschwerdeführerin nicht bestritten wurde die Rekonstruktion des Kassabuches für die Monate Juli 2000 und Januar 2002 durch die ESTV. Dieses weist per Tagesende an zahlreichen Tagen Fehlbeträge aus (Jahr 2000: 3.7.: Fr. -1'400.--,

4.7.: Fr. -730.30, 12.7.: Fr. -1'851.55 etc.; Jahr 2002: 10.1.: Fr. -350.--, 17.1.: Fr. -501.20, 24.1.: Fr. -1'664.--, 25.1.: Fr. -254.--). Die Beschwerdeführerin hält dafür, die vorgeworfenen Minussaldi seien durch den Zusammenzug von Tageseinnahmen bzw. aufgrund der Reihenfolge der Verbuchung der einem bestimmten Tag zuzuordnenden Einnahmen und Ausgaben entstanden. Sie hat diese Behauptung allerdings nicht im Detail und in nachvollziehbarer Weise dargelegt und nachgewiesen. Aus dem rekonstruierten Kassabuch ist solches jedenfalls nicht ersichtlich. Wie die ESTV in diesem Zusammenhang vielmehr zu Recht bemerkt, kann sich ohnehin nicht "weniger als nichts" in der Kasse befinden.

Hinsichtlich des Vorwurfs, der Bruttogewinn der Beschwerdeführerin weiche stark von den Erfahrungswerten der ESTV ab, ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin in der Tat Bruttogewinne ausweist, die konstant unter dem Erfahrungswert der ESTV von 65% liegen. Gemäss ihren Erfolgsrechnungen erzielte die Beschwerdeführerin folgende Bruttogewinne: Jahr 2002: 62.8% (Abweichung vom Erfahrungswert 2.2%); Jahr 2001: 60% (Abweichung 5%); Jahr 2000: 60.9% (Abweichung 4.1%); Jahr 1999: 58.9% (Abweichung 6.1%); Jahr 1998: 60.5% (Abweichung 4.5%). Wenn auch allenfalls gesagt werden darf, die Beschwerdeführerin weiche in Einzelfällen mit 5% (Jahr 2001) und 6.1% (Jahr 1999) wohl erheblich vom Erfahrungswert der ESTV ab, so kann nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts dies von der durchschnittlichen Diskrepanz von 4.38% zum Erfahrungswert – betrachtet über die gesamte Kontrollperiode hinweg – nicht ohne Weiteres angenommen werden; liegt sie damit doch durchaus innerhalb der Streubreite von Erfahrungszahlen (vgl. dazu E. 4.3.1 hienach). Da die Beschwerdeführerin jedoch ohne Zweifel gegen die Buchführungsvorschriften verstossen hat, durfte die Verwaltung dennoch die konstant tiefen Bruttogewinne insofern beanstanden, als sie zur Annahme berechtigt war, dass ein Teil der Bareinnahmen unverbucht geblieben sind (und auf diese Weise zu einem tiefen Bruttogewinn führte).

3.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften, die die Beschwerdeführerin zu verantworten hat, dazu führen, dass die Vorinstanz mit Recht die materielle Richtigkeit der anlässlich der Kontrolle vorhandenen Buchhaltungsergebnisse in Abrede stellte. Die Verwaltung war unter

diesen Umständen dazu berechtigt und verpflichtet, die erzielten Umsätze durch Schätzung zu ermitteln.

4.
Sind, wie im vorliegenden Fall, die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es der Beschwerdeführerin, den Nachweis zu erbringen, dass die Schätzung der Vorinstanz unrichtig ist bzw. dieser dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Sie hat sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenseinschätzung im Einzelnen zu befassen und – unter Hinweis auf Beweismittel – die Schätzung der Verwaltung zu widerlegen (vgl. oben E. 2.5).

4.1 Die Beschwerdeführerin bestreitet die von der ESTV gestützt auf ihre Erfahrungszahlen angewandte Bruttogewinnmarge von 65%. Konkret bringt sie gegen die Schätzung vor, ihr Bruttogewinn habe über die Jahre hinweg tatsächlich nie generell gleich gehalten werden können. Dieser schwanke je nach Einkauf, Angeboten, Lebensmittelpreisen und Anlässen. Auch biete sie ihre Leistungen von guter Qualität und mit guter Bedienung zu günstigen Preisen an. Wie die Erfolgsrechnungen der Jahre 1998 bis 2002 belegen würden, habe ihr Betrieb nie einen Bruttogewinn von 65% erwirtschaftet. Nicht weiter bestritten hat die Beschwerdeführerin die durch Umlage ermittelten Rückbelastungen der Vorsteuerkorrekturen, weshalb im Rahmen dieses Verfahrens nicht weiter darauf einzugehen ist (vgl. E. 2.4.2).

4.2 Die ESTV hat sich bei der kalkulatorischen Umsatzermittlung auf ihre Erfahrungszahlen abgestützt, welche ihr für Vergleichsbetriebe zur Verfügung standen. Gestützt auf diese Erhebungen ist sie von einer Bruttogewinnmarge von 65% und einem entsprechenden Materialanteil von 35% ausgegangen. Bei der Ermittlung des Materialanteils hat sie betragsmässig den Warenaufwand zu Grunde gelegt, wie er der Buchhaltung der Beschwerdeführerin entnommen werden konnte, bereinigt um die unverbuchten Aufwendungen (für die Jahre 1998 – 2001 im Umlageverfahren ermittelt).

4.3
4.3.1 Die Festsetzung des Bruttogewinns der Beschwerdeführerin basiert – wie erwähnt – auf den durch die Verwaltung erhobenen Erfahrungszahlen. Die ESTV hat hierfür zwischen 1994 bis 2004 die entsprechenden (unbestrittenen) Zahlen von insgesamt 63 Landgasthöfen mit einem Umsatz von zwischen Fr. 300'000.-- und Fr. 500'000.-- aus der ganzen Schweiz während jeweils zwischen zwei bis sechs

Jahren erfasst und ausgewertet. Gemäss diesen Erhebungen beträgt der durchschnittliche Materialaufwand eines Landgasthofes 35%. Der durchschnittliche Bruttogewinn liegt somit bei 65%. Dieser (exakte) Mittelwert wird von 11 Betrieben erreicht; 29 Betriebe liegen darüber, wovon deren 6 sogar einen Bruttogewinn von 70% und mehr ausweisen. Somit erzielen 40 Landgasthöfe (und damit die grosse Mehrheit der Betriebe) einen Bruttogewinn von 65% und mehr. 23 Betriebe weisen einen Bruttogewinn von unter 65% aus; wovon 4 Betriebe genau 60% und nur wenige Betriebe (nämlich deren 5) einen Bruttogewinn von unter 60% erzielen.

4.3.2 Beim Restaurant der Beschwerdeführerin handelt es sich bezüglich Lage (ländliches Gebiet) und Umsatzhöhe um einen mit den ausgewerteten Gasthöfen vergleichbaren Betrieb. Wenn die Vorinstanz nun bei der Beschwerdeführerin für die gesamte beanstandete Kontrollperiode, die innerhalb des Erhebungszeitraumes für die Erfahrungszahlen liegt, als Bruttogewinn den Mittelwert von 65% einsetzt, so befindet sie sich damit ohne Zweifel innerhalb des Rahmens ihres pflichtgemässen Ermessens.

Was die Beschwerdeführerin gegen die Annahme des (durchschnittlichen) Bruttogewinns von 65% vorbringt, vermag die Schätzung der ESTV nicht zu widerlegen. Zunächst ist festzuhalten, dass die von ihr eingereichten Ergebnisse der Erfolgsrechnungen, die einen jährlichen Bruttogewinn von jeweils unter 65% ausweisen, nicht massgebend sein können, beruhen diese doch auf der Buchführung, die von der ESTV gerade zu Recht beanstandet worden ist (vgl. E. 3.3 und E. 3.4). Mit ihrem bloss generellen und allgemeinen Hinweis auf ihre "Philosophie", das heisst "gute Qualität und gute Bedienung zu einem günstigen Preis", hat die Beschwerdeführerin nicht das Vorliegen besonderer Umstände nachgewiesen, die die Abweichungen vom Durchschnittswert rechtsgenügend zu erklären und damit die Schätzung der ESTV zu widerlegen vermöchten. Vielmehr ist davon auszugehen, dass das genannte, allgemein formulierte Geschäftsziel wohl auch von zahlreichen anderen Betrieben verfolgt wird und also nicht allein der Beschwerdeführerin zu eigen sein dürfte. Nicht ungewöhnlich ist zudem, dass der Bruttogewinn gewissen Schwankungen unterliegt, die – wie die Beschwerdeführerin vorbringt – u.a. vom Einkauf, den Angeboten und Anlässen abhängen. Solches gehört aber zum üblichen Geschäftsverlauf und trifft für die anderen Gastronomiebetriebe ebenso zu. Gerade durch die Berechnung und Anwendung

eines Durchschnittswerts, der sich vorliegend aus einem Zeitraum von über 10 Jahren und von Betrieben aus der gesamten Schweiz errechnet, sollen derartige Schwankungen aufgefangen werden. Dass bei der Beschwerdeführerin während der Kontrollperiode indes darüber hinausgehende, speziell zu berücksichtigende Verhältnisse vorgelegen haben, die die Anwendung eines unter dem Durchschnitt liegenden Bruttogewinnes geradezu erforderlich machen würden, sind aber weder aktenkundig noch hat die Beschwerdeführerin – wie eben ausgeführt – solche nachgewiesen.

4.3.3 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Vorgehen der ESTV nicht zu beanstanden ist. Inwiefern sie dadurch ihr pflichtgemässes Ermessen verletzt haben soll, ist nicht ersichtlich. Die Schätzungsgrundlagen und -methoden erscheinen nicht als sachwidrig oder unvereinbar mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalles.

5.
Diesen Ausführungen zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten für das vereinigte Verfahren in der Höhe von insgesamt Fr. 1'500.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit den geleisteten Kostenvorschüssen in gleicher Höhe zu verrechnen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerdeverfahren A-1636/2006 und A-1637/2006 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

3.
Die Verfahrenskosten für das (vereinigte) Beschwerdeverfahren von Fr. 1'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit den geleisteten Kostenvorschüssen von gesamthaft Fr. 1'500.-- verrechnet.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo Iris Widmer

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: